

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové úniky u nepřímých daní v podmínkách České republiky
Tax Evasions of Indirect Taxes in Conditions of the Czech Republic

Student: Bc. Alexandra Horčíčáková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Alexandra Horčičáková**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Daňové úniky u nepřímých daní v podmínkách České republiky**
Tax Evasions of Indirect Taxes in Conditions of the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty a klasifikace nepřímých daní
3. Současný právní rámec nepřímých daní v EU a nástroje v boji proti daňovým únikům
4. Výhled a doporučení ke snížení daňových úniků v České republice
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

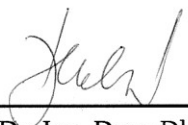
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015

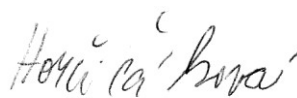



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 24. dubna 2015



.....

Bc. Alexandra Horčičáková

Obsah

1 Úvod	5
2 Teoretické aspekty a klasifikace nepřímých daní.....	6
2.1 Daň a funkce daně.....	6
2.2 Daňový systém České republiky.....	7
2.3 DPH.....	10
2.3.1 Předmět DPH.....	11
2.3.2 Plátce DPH verus osoba povinná k dani.....	12
2.3.3 Základ daně a sazba daně.....	14
2.3.4 Zdaňovací období a daňové přiznání	15
2.4 Spotřební daně.....	16
2.4.1 Vznik daňové povinnosti.....	16
2.4.2 Předmět a plátce daně.....	18
2.4.3 Základ daně a sazba daně.....	19
2.4.4 Zdaňovací období.....	21
2.4.5 Systém EMCS a databáze SEED.....	21
2.5 Energetické daně.....	23
2.5.1 Daň se zemního plynu.....	23
2.5.2 Daň z pevných paliv.....	25
2.5.3 Daň z elektřiny.....	25
2.6 Determinace daňového úniku.....	26
2.6.1 Měření daňového úniku.....	26
3 Současný právní rámec nepřímých daní v EU a nástroje v boji proti daňovým únikům.....	28
3.1 Daňová harmonizace v rámci EU.....	28
3.1.1 Harmonizace v oblasti DPH.....	39
3.1.2 Harmonizace v oblasti spotřebních daní.....	31

3.2	Současná legislativa DPH v EU.....	33
3.3	Současná legislativa spotřebních daní v EU.....	34
3.4	Daňové úniky u nepřímých daní.....	35
3.4.1	Daňové úniky u DPH.....	37
3.4.2	Daňové úniky u spotřebních daní.....	42
3.5	Nástroje v boji proti daňovým únikům.....	44
4	Výhled a doporučení ke snížení daňových úniků v České republice	50
4.1	Analýza rizika vedoucího ke vzniku daňového úniku.....	50
4.2	Návrhy a doporučení ke snížení daňových úniků.....	53
4.3	Doporučení pro zlepšení daňové legislativy.....	66
4.4	Budoucí výhled v boji proti daňovým únikům.....	66
4.4.1	Budoucí iniciativy a opatření ve střednědobém horizontu.....	68
4.4.2	Budoucí iniciativy a opatření v dlouhodobém horizontu.....	69
5	Závěr.....	70
	Seznam použité literatury.....	72
	Seznam zkratk.....	76
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daně a daňová politika patří mezi důležité pilíře fiskální politiky, které zajišťují fungování a stabilitu státu. Stát prostřednictvím daňových principů provádí postup na uplatňování daňové politiky. Cíle daňové politiky musí být v souladu s finančními a ekonomickými cíli v rámci rozpočtové politiky státu. Problematika daňových úniků je důležité téma nejen v dnešní době, ale už od počátků aplikace daní a to nejen v České republice, ale i ve světě. Daňový únik je nejen právní, ale i společenský problém. Hlavní příčiny jsou v nedokonalém daňovém systému a vytvořených daňových předpisech. Daňoví poplatníci chtějí co nejvíce minimalizovat svoji daňovou povinnost a stále hledají, jak využít nedostatky daňové legislativy k ještě větší úspoře na daních. Práce se snaží upozornit na aktuální a stále se zvyšující problematiku daňových úniků.

Cílem diplomové práce je navrhnout možné způsoby eliminace daňových úniků u nepřímých daní v České republice. Následně charakterizovat a rozebrat mechanismus principu fungování reálných daňových úniků na jednotlivých příkladech a analyzovat účinnost vládních nástrojů v boji proti nim. K dosažení cíle budou použity metody deskripce, obsahové analýzy dokumentů a metoda abstrakce.

Po úvodu následuje druhá kapitola, ve které je rozebrán mechanismus fungování daní a vymezení základních pojmů z oblasti daňového systému, se zaměřením na konkretizaci nepřímých daní. Závěr kapitoly se zaměřuje na definici daňového úniku z teoretického hlediska a způsoby možného měření daňového úniku. Ve třetí kapitole je definována harmonizace a současný právní rámec nepřímých daní v Evropské Unii. Kapitola analyzuje a nastiňuje typické reálné daňové úniky u nepřímých daní a jakým způsobem ovlivnily princip fungování daňové politiky. V závěru kapitoly jsou uvedeny nástroje, které vláda aktivně využívá k boji proti daňovým únikům. Ve čtvrté kapitole je rozebrána možnost řešení problematiky daňových úniků a jejich možné legislativní a jiná opatření. Čtvrtá kapitola se zaměřuje na vlastní pohled, názor a doporučení autorky na legislativu České republiky v souvislosti se snížením daňových úniků. Závěr čtvrté kapitoly je zaměřen na budoucí vývoj problematiky s daňovými podvody a mezinárodní spoluprací s EU. Součástí závěrečné kapitoly je souhrn nejvýznamnějších výsledků analýz a vlastních návrhů autorky k řešení dané problematiky v boji proti daňovým únikům.

2 Teoretické aspekty a klasifikace nepřímých daní

Pro možnost analýzy boje proti daňovým únikům a navrhnutí opatření jak podvody snížit je potřeba uvést definice základních pojmů. Tato kapitola se zabývá mechanismem fungování daní a vymezením základních pojmů z oblasti daňového systému, se zaměřením na konkretizaci nepřímých daní.

2.1 Daň a funkce daně

Daň je jedna z nejdůležitějších složek státního rozpočtu, která zároveň představuje nejstarší formu státního zásahu do ekonomiky. Zobrazuje přemístění finančních prostředků ze soukromého do státního sektoru.

Nejčastěji je daň označována jako povinná, nenávratná a zákonem určená platba do státního rozpočtu. Daň tedy v konečném důsledku vyjadřuje, nedobrovolně sraženou část, z prvotně získaného důchodu na základně právního předpisu. Daň je vybírána v pevně stanovených časových termínech (např. měsíční placení spotřebních daní). Nepravidelná daň se platí za daných okolností (např. daň z převodu nemovitostí). Daň charakterizuje neúčelové a neekvivalentní peněžní plnění. Neúčelovostí se rozumí, že peníze vybrané od jednotlivých plátců prostřednictvím daní se nepoužijí na konkrétní vládní účel, ale přesunou se do veřejného rozpočtu, z kterého jsou následně hrazeny potřebné vládní výdaje v ekonomice. Neekvivalentnost poukazuje na předpoklad, že poplatníkovi nenáleží žádná protihodnota, která odpovídá výši zaplacené daně. Podíl, kterým se jednotlivce podílí na společných příjmech státu, nemá žádný vliv na velikosti spotřebě veřejných statků (Široký, 2008).

Důležitou roli v oblasti daní mají také celní poplatky, které se vyznačují jako nenávratná, povinná a neúčelová platba do státního rozpočtu. Cla jsou placená z titulu převozu zboží nebo poskytnutí služby přes státní hranici. V dnešní době plní clo ochrannářskou funkci v rámci hospodářské politiky státu. Ve většině případů je clo uvalené na dovoz určitých statků a služeb ze zemí mimo EU s cílem podpořit domácí produkt a konkurenci (Kárník, 2012).

Do státního rozpočtu plynou i platby, které mají částečně daňový a částečně nedaňový charakter. Mezi tyto platby především patří příspěvek na sociální a zdravotní pojištění. Do skupiny daní jsou zařazeny z důvodu povinnosti placení a odvození jejich výše v závislosti na

důchodu poplatníka. Tyto příspěvky jsou zařazeny i ve významné klasifikaci daní podle mezinárodní organizace OECD (Kubátová, 2010).

Daně mají v ekonomice, celou řadu významných rolí, které přímo souvisí s funkcí fiskální politiky státu. Hlavní úloha zdanění je odvozena z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru.

Podle Kubátové (2010) mezi hlavní funkce daní patří:

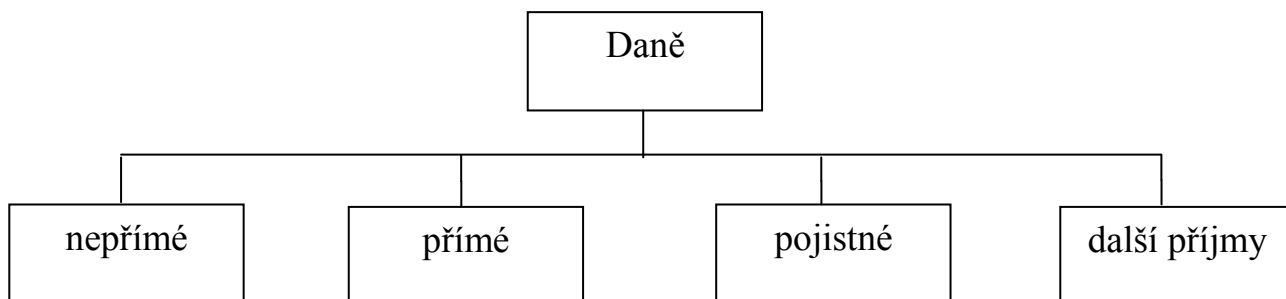
- **fiskální funkce** – je řazena mezi nejstarší a nejdůležitější funkcí daní, jelikož zajišťuje získávání finančních prostředků do státního rozpočtu a následné financování vládních výdajů,
- **alokační funkce** – je spojena s existencí tržních selhání, díky kterým není trh schopen zajistit efektivní využití zdrojů. Typickým příkladem je existence veřejných statků, statků pod ochranou a externalit. Daně zde tento nedostatek usměrňují a zabezpečují umístění prostředků na místa, kde jsou potřebná,
- **redistribuční funkce** – používá se v souvislosti s nerovnoměrným rozdělením důchodů a bohatstvím v ekonomice. K této situaci dochází na základě fungování trhu. Daně tyto nerovnosti korigují a umožňují přesunout část prostředků od bohatých postupně k chudým. Čím vyšší příjmy tím větší daňová povinnost,
- **stabilizační funkce** – má za cíl snížit cyklické výkyvy v souvislosti s hospodářskými cykly a tudíž zajistit stabilní cenovou hladinu, nízkou míru nezaměstnanosti, růst hrubého domácího produktu a vyrovnanou platební bilanci,
- **stimulační funkce** – funguje na principu poskytování různých daňových úlev lidem a tím se snaží zvýšit jejich motivaci. Někdy může působit opačným způsobem, tedy demotivací a to například vysokým zdaněním u škodlivých statků.

2.2 Daňový systém České Republiky

„Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.“, jak uvádí Vančurová (2010, s. 43). Daně tvoří největší část příjmů veřejného rozpočtu. Daňový systém České Republiky začal tvořit celek 1. ledna 1993, kdy došlo k rozdělení Československé Republiky. Český daňový systém má podobné hlavní znaky jako daňový systém u vyspělých a hlavně evropských zemí. Daně jsou rozděleny do dvou hlavních kategorií a to na přímé a nepřímé. Daňové příjmy tvoří zhruba stejnou míru z nepřímých a

přímých daní (Vančurová, 2014). Na následujícím schématu je zobrazena struktura daňového systému.

Obr 2.1 Daňový systém v České Republice

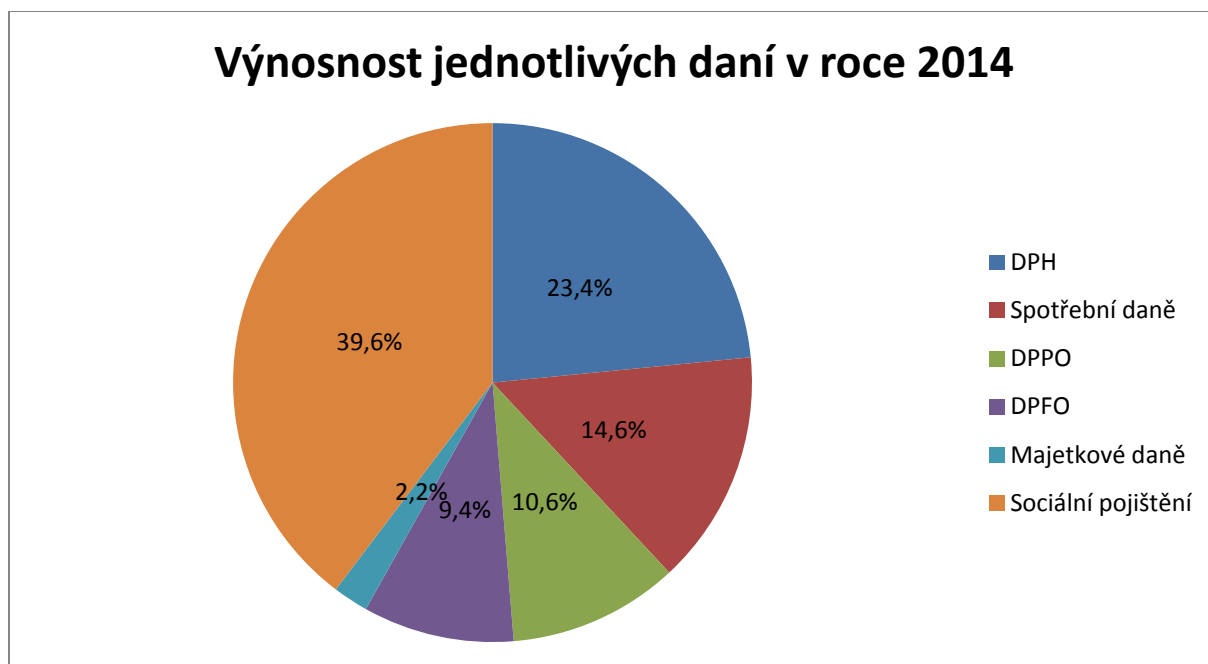


Zdroj: Vančurová, Láchová (2014, s. 51), vlastní zpracování

Nejlépe hodnotí daňový systém daňový mix, který ukazuje, jaké typy daní stát preferuje a naopak, které potlačuje.

V první polovině roku 2014 se na daních a platbách, které pod daně patří, vybralo 476,16 mld. Kč do státního rozpočtu. Následující graf zobrazuje podíl jednotlivých daní na celkových daňových příjmech. Největší část příjmů státního rozpočtu tvoří sociální zabezpečení a daň z přidané hodnoty.

Graf 2.1 Výnosnost jednotlivých daní v roce 2014

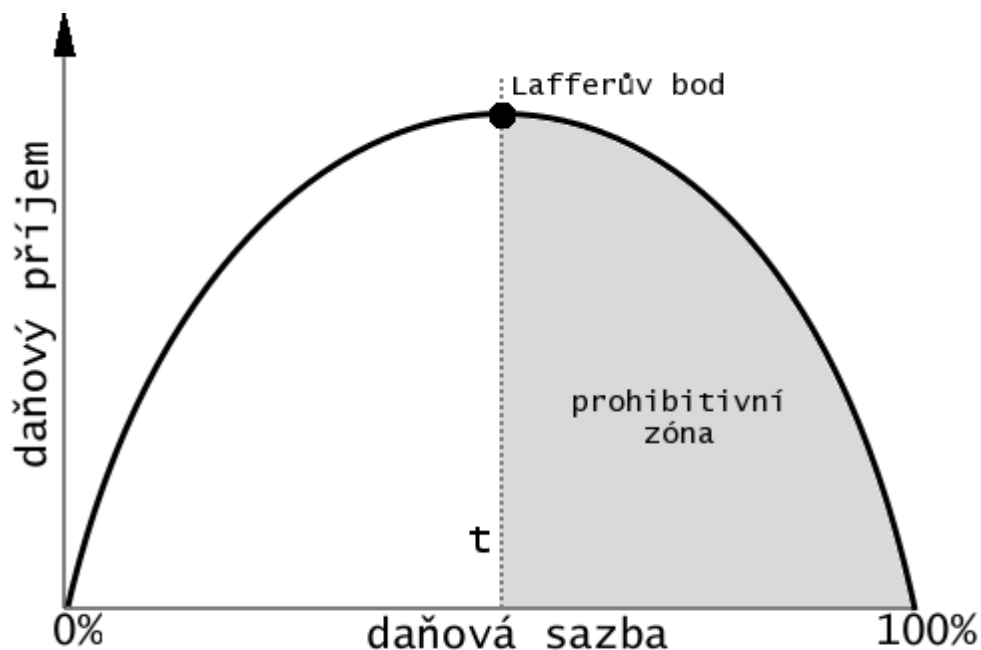


Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (2015), vlastní zpracování

V současné době je daňový systém stále charakterizován podle aspektů Adama Smitha. Ten jako jeden z prvních definoval předpoklady pro dobře fungující daňový systém. Mezi tyto požadavky jsou zařazeny následující pojmy:

- **daňová efektivita** – se zabývá minimalizací nákladů na zdanění a také stanovením, co nejnižšího daňového břemene, protože jakákoliv změna v oblasti daní výrazně ovlivňuje chování daňových poplatníků. Jestliže daňový systém nebude efektivní, může dojít k negativnímu působení. Vysoká míra zdanění by bránila investicím a pracovní motivaci obyvatelstva, což by vedlo k útlumu ekonomiky a k možným daňovým únikům. Následující graf ukazuje vliv velikosti daňového zatížení na objem vybíraného množství důchodu.

Graf 2.2 Lafferova křivka



Zdroj: Jurečka a kolektiv (2013, s. 205)

Lafferova křivka přesně vystihuje, jaký vliv na daňový příjem bude mít míra zdanění. Při nízké daňové sazbě roste daňový výnos stejně jako sazba daně, ale v určitém bodě daňový výnos začne klesat. Je-li míra zdanění příliš vysoká, tak obyvatelstvo je odrazováno od práce a úspor (Šíroky, 2008).

Mezi další pojmy, které definují dobře fungující daňový systém, dále patří:

- **daňová spravedlnost** – je posuzována jako relativní pojem, protože každý daňový poplatník chápe daňovou spravedlnost jiným způsobem. Existuje dvojí úhel pohledu

na toto téma. První princip se zabývá platební schopností, která poukazuje na to, že každý poplatník by měl platit daně v takovém měřítku, které odpovídá jeho platebním možnostem. Tento princip nejlépe vystihují důchodové daně. Druhý pohled na daňovou spravedlnost, lze vysvětlit podle prospěchu. Každý daňový poplatník by měl platit daně z titulu prospěchu, který získává z používání veřejných statků a služeb. Hlavní cíl daňové spravedlnosti spočívá v redistribučním efektu, který by měl zajistit rovnoměrné rozdělení důchodů, než které vytváří trh. Princip užitku nejlépe vystihuje silniční daň (Kobík, 2013).

- **jednoduchost a srozumitelnost** – je velice důležitá z hlediska porozumění poplatníků konkrétním daňovým instrumentům. Jednoduší daňový systém zamezuje daňovým únikům, protože zajišťuje velice malý prostor k obcházení zákonů a vyhýbání se daňovému placení. Nesrozumitelné a nepřesné formulace v právním předpisu usnadňují vyhýbání se těmto daňovým povinnostem (Vančurova, 2014).
- **politická průhlednost** – definuje, že všechny daňové předpisy musí sloužit a být k dispozici veškerým daňovým poplatníkům (Kubátová, 2010).

Daňový systém musí pružně reagovat na vyvíjející se ekonomiku a hrubý domácí produkt. Hlavní funkcí daňového systému je stabilita, která je úzce spojená s výdaji veřejných rozpočtů, které se vyznačují jako nezávislé na vývoji ekonomiky v daném státě (Vančurová, 2014).

2.3 DPH

Tato daň patří v rámci českého daňového systému mezi nejmladší daně. Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) byla zahrnuta do daňové soustavy v roce 1993 a to z důvodů předpokládaného vstupu České Republiky do Evropské Unie. DPH je harmonizovaná směrnicí č. 2006/112/EC o společném systému DPH. V české legislativě upravuje DPH zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). DPH zaujala místo, dříve uplatňované daně z obratu a stala se důležitou součástí daňové soustavy v České Republice. Základní princip fungování daně z přidané hodnoty je ve zdanění tzv. přidané hodnoty, která je zdaňována na každém stupni zpracování. Definice přidané hodnoty je vesměs vše, co bylo k výrobě statku, či hodnotě statku přidáno na určitém stupni zpracování. V rámci složitosti určení, co všechno nově přidaná hodnota obnáší, se vychází při stanovení daňové povinnosti z nepřímé metody. Její podstatou je zdanění veškeré produkce, na druhé straně avšak také možnost snížení daňové povinnosti na výstupu, tedy

daně odvedené při prodeji, o daň zaplacenou v cenách vstupů (Vančurová, 2014). Poplatník eviduje daň z přidané hodnoty jak na straně vstupu, tak i na straně výstupu. Jestliže si poplatník nakoupí statky, tak automaticky eviduje daň na vstupu, pokud naopak prodá zboží, či poskytne službu, musí evidovat daň na výstupu. Daň na vstupu si podnikatel eviduje pouze, když toto přijaté zdanitelné plnění použije pro svoji ekonomickou činnost. Když je vstup větší než výstup, tak poplatníkovi vzniká nadměrný odpočet daně. Naopak, když je vstup menší než výstup, tak poplatníkovi vzniká daňová povinnost (Vančurová, 2014).

2.3.1 Předmět DPH

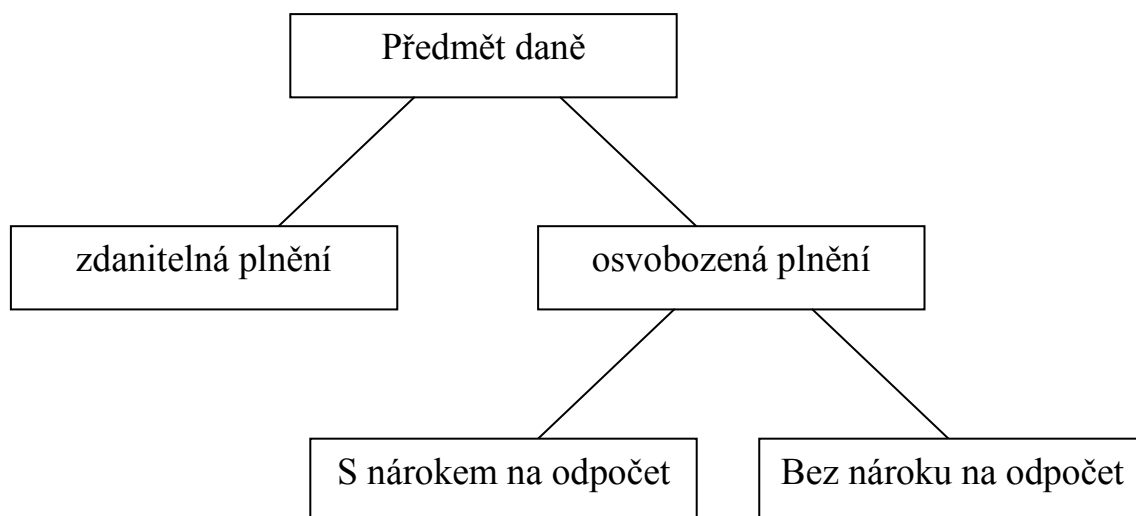
Předmětem daně z přidané hodnoty se velmi zjednodušeně rozumí veškeré statky a služby s místem plnění v tuzemsku (Sobotovičová, 2011). Dle zákona jsou podrobně rozděleny do skupin, které zahrnují následující činnosti (§ 2 ZDPH):

- dodání zboží osobou povinnou k dani za úplatu, v rámci provozování ekonomické činnosti,
- poskytnutí služby osobou povinnou k dani za úplatu, v rámci provozování ekonomické činnosti,
- pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani za úplatu, v rámci provozování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- dodání nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani za úplatu,
- dovoz zboží ze zemí mimo EU.

Zdanitelné plnění je takové plnění, které je předmětem daně a od daně není osvobozené. Veškeré plnění podléhající předmětu daně, musí splňovat následující podmínky (Vančurová, 2014):

- místo plnění je v tuzemsku,
- plnění bylo uskutečněno v rámci ekonomické činnosti.

Obr. 2.2 Plnění, která jsou předmětem daně



Zdroj: Sobotovičová (2011, s. 29)

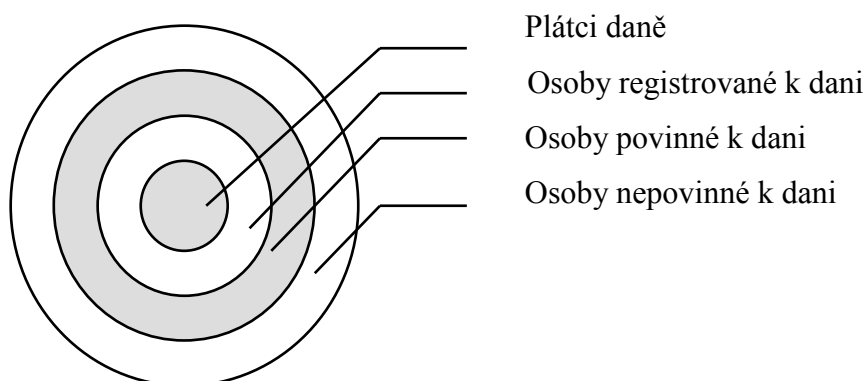
Mezi osvobozená plnění **bez nároku na odpočet** například patří: poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, penzijní činnosti, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, loterie nebo jiné podobné hry (§ 51 ZDPH)

Mezi osvobozená plnění **s nárokem na odpočet** například patří: vývoz zboží, dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, poskytnutí služby do třetí země a přeprava osob (§ 63 ZDPH).

2.3.2 Plátce DPH versus osoba povinná k dani

Osoby přímo související s DPH lze rozdělit do několika skupin. Následující schéma ukazuje rozdělení osob do skupin v souvislosti s DPH.

Obr. 2.3 Osoby přímo související s DPH



Zdroj: Vančurová, Láchová (2010, s. 263)

Nejpočetnější skupinu zahrnují **osoby nepovinné k dani**, které do procesu výběru daně nějak nespadají. Mezi tyto osoby patří například koneční spotřebitelé, platící DPH v ceně zakoupeného zboží. Jedná se tedy zpravidla o občany.

Mezi **osoby povinné k dani** patří přímo plátcí daně. Jsou to všechny osoby, které provozují svojí ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo v zahraničí. U těchto osob platí výjimka, že ne všechny osoby povinné k dani mají povinnost uplatňovat daň na výstupu. Důvodů pro povinnou registraci k DPH je poměrně hodně. Z mého hlediska mezi ty nejčastější důvody pro povinnou registraci k DPH patří:

- překročení výše obrátu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (§ 6 ZDPH),
- pokud osoba povinná k dani je, nebo se stane společníkem v obchodní společnosti, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem daně ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoliv ze společníků (§ 6a ZDPH),
- pokud osoba povinná k dani nabývá majetek pro provozování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci (§ 6b ZDPH),
- nabytí obchodního závodu od plátce daně, nebo dojde k přeměně obchodního závodu, či družstva (§ 6b ZDPH),
- pokud dědic nabytí majetek po zemřelém a pokračuje v provozování ekonomické činnosti, se stává plátcem daně ode dne, kdy přechází daňová povinnost na zůstavitele (§ 6e ZDPH).

Každá fyzická a právnická osoba se může dobrovolně na základě žádosti registrovat k plátcí DPH. Pokud se osoby povinné k dani nestanou plátcí DPH z možností vyjmenovaných v § 6 až § 6e ZDPH, mají právo registrovat se k této dani dobrovolně, podle jejich uvážení (§ 94a ZDPH).

Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn všech úplat bez daně. Podnikatel, který není plátcem daně z přidané hodnoty, se může z vlastní vůle registrovat jako plátcem daně z přidané hodnoty.

Mezi **osoby registrované k dani** se řadí osoby, které jsou plátcí daně, ale v jiném členském státu Evropské unie.

Plátcem daně je osoba, která je registrovaná jako plátcem daně z přidané hodnoty v tuzemsku (Vančurová, 2014).

2.3.3 Základ daně a sazba daně

„Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění“ (§ 36 ZDPH).

V podstatě se jedná o cenu za zdanitelné plnění, ve které není zahrnutá daň. Je to suma, která tvoří základu pro výpočet daně s použitím příslušné sazby.

Do základu daně se dále započítávají:

- cla, dávky, poplatky nebo jiné daně,
- spotřební daně,
- dotace k ceně,
- daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a daň z pevných paliv,
- vedlejší výdaje a to náklady na balení, přepravu, pojištění a provize (§ 36 ZDPH).

Při dosažení výpočtu daně, lze postupovat dvěma způsoby. První způsob je počítání daně metodou tzv. zdola. Základem daně je cena bez DPH. Druhý způsob je počítání daně metodou tzv. shora. Základem daně je cena včetně DPH (Sobotovičová, 2011).

Na základě novely ZDPH s účinností od 1. 1. 2015 dochází ke změně v oblasti sazeb DPH. Nejdůležitější změnou je zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 % a vymezení zboží, které této sazbě podléhají. Nadále zůstávají v platnosti základní sazba ve výši 21 % a první snížená sazba ve výši 15 %.¹ Sazby daně jsou upraveny ve směrnici č. 2006/112/EC o společném systému DPH. V ustanovení, co se týče uplatňování sazeb, jsou vymezeny články 93 až 95. V souvislosti s ustanovením struktury a výše sazeb jsou vymezeny články 96 až 105.² Základní sazba DPH 21 % je uplatňována téměř na naprostou většinu zboží a služeb. První snížená sazba 15 % je uplatňována na teplo, chlad i zboží a služby, které mají sociální a zdravotnický charakter. Zboží a služby jsou uvedeny v příloze č. 2 a č. 3 v ZDPH. Druhá snížená sazba 10 % platná od roku 2015 se uplatňuje na zboží uvedené v příloze č. 3a v ZDPH. V následující tabulce jsou uvedeny některé komodity a služby, podle toho pod, kterou sníženou sazbou podléhají.

¹ Finanční správa (2014)

² European Commission (2015)

Tab. 2.1 Zařazení komodit a služeb pod jednotlivé snížené sazby DPH

-	jednotlivé zboží	jednotlivé služby
první snížená sazba 15%	zdravotnické potřeby, potraviny, nápoje (ne alkohol), krmiva pro zvířata, noviny, časopisy, voda, mapy, globusy, rostliny, semena a další	Ubytovací služby, sociální služby, opravy zdravotnických prostředků, služby posiloven a fitcentr, pohřební a související služby, služby tureckých lázní, saun, solných jeskyní a další.
druhá snížená sazba 10%	léky, tištěné knihy, kojenecká výživa, očkovací látky, potraviny bez lepku a další	-

Zdroj: Příloha č. 2, č. 3 a č. 3a ZDPH

2.3.4 Zdaňovací období a daňové přiznání

Délka zdaňovacího období se odvíjí od obratu plátce za kalendářní rok. Pokud plátce nedosáhne obratu za předcházející kalendářní rok 10 000 000 korun, vztahuje se na něho čtvrtletní zdaňovací období. Pokud má plátce za předcházející kalendářní rok větší obrat než 10 000 000, vztahuje se na něho měsíční zdaňovací období. U nově vzniklého plátce platí vždycky měsíční zdaňovací období (Pitner, 2013).

Daňové přiznání se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Daňové přiznání lze podat i elektronickou formou. Od roku 2016 navíc nastane změna jak pro právnické tak i pro fyzické osoby. Nově bude zavedena povinnost předkládat kontrolní hlášení. U právnických osob se kontrolní hlášení budou podávat měsíčně bez ohledu na zdaňovací období. Fyzické osoby mají povinnost předkládat kontrolní hlášení v termínu, kdy podávají daňové přiznání. Toto kontrolní hlášení se bude podávat pouze elektronicky.

Kontrolní hlášení je opatření, které je součástí programu proti daňovým únikům. Opatření se bude týkat veškerých plátců DPH.³

³ Eurodaně (2015)

Vzhledem k velice vysokému zatížení DPH, vznikají v této oblasti časté daňové úniky. Vysoké sazby DPH vytváří tak zločincům a podvodníkům příležitost k vyhýbání se daňové povinnosti, což jim zaručuje atraktivní zisky. Například v porovnání s nezákonným obchodem s drogami, jsou rizika u daňových podvodů mnohem nižší. To se ale změní, protože v dnešní době aktuálnost a rizika spojená s daňovými podvody neustále rostou a je potřeba je neprodleně a radikálně řešit.

2.4 Spotřební daně

Další skupinou, která patří mezi nepřímé daně, jsou spotřební daně, které jsou zaváděny z dvojího důvodu. Prvním důvodem je regulace ceny určitých komodit na trhu a druhým důvodem je zvýšení příjmů do státního rozpočtu. Spotřební daně také slouží jako nástroj pro snižování poptávky po škodlivém zboží, jelikož u nás většinou tvoří spotřební daň více jak 50% ceny. Tyto daně patří v rámci českého daňového systému mezi nejstarší. Spotřební daně se staly součástí daňové systému České republiky v roce 1993, kdy došlo k rozsáhlé daňové reformě. Spotřební daně jsou harmonizovány v rámci Evropské unie a řídí se zákonem 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který implementovala směrnice Rady do českých legislativních předpisů.⁴

Povinnost platit spotřební daň se vztahuje jen na vybrané druhy výrobků. Mezi tyto vybrané druhy výrobků se řadí (Sobotovičová 2011):

- líh,
- tabákové výrobky,
- pivo, víno a meziprodukty,
- minerální oleje.

2.4.1 Vznik daňové povinnosti

Se vznikem povinnosti přiznat a zaplatit daň jsou spojeny dva důležité pojmy. Podmíněné osvobození od spotřební daně a osvobození od spotřební daně. Základní předpokladem podmíněného osvobození je, že se nejedná o osvobození trvalé, ale pouze o dočasně omezené. Zboží je podmíněně osvobozeno tehdy, pokud je umístěno v daňovém skladu, pokud je přepravované mezi dvěma daňovými sklady nebo pokud je zboží přepravováno z daňového skladu oprávněným příjemcem. Daňovým skladem se pro tyto

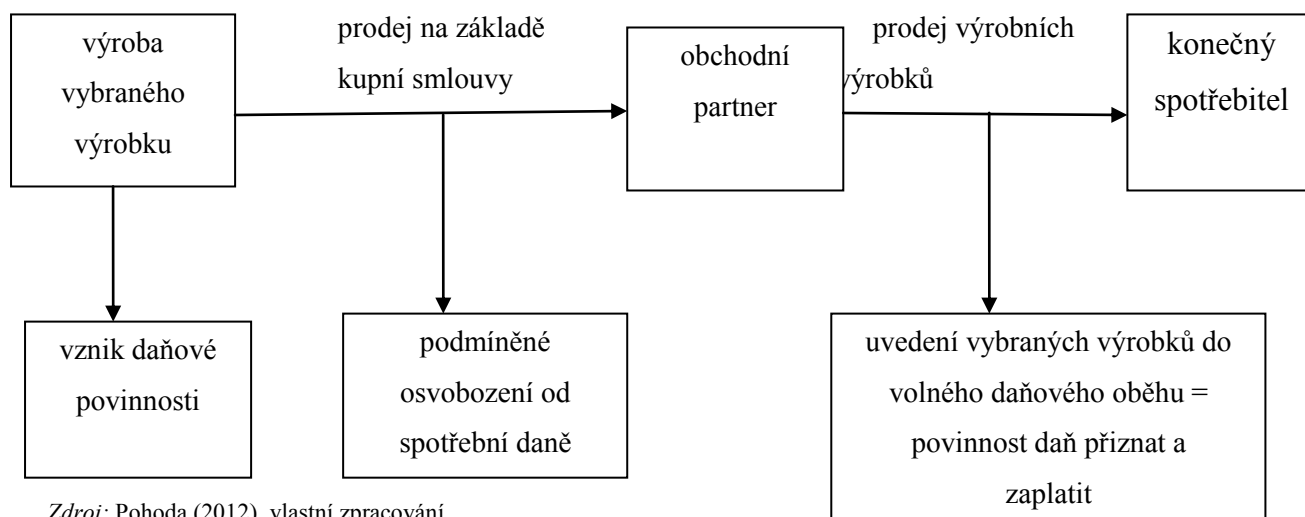
⁴ Pohoda (2012)

účely rozumí prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, ve kterém provozovatel zpracovává, vyrábí, skladuje, přijímá a odesílá vybrané výrobky a hranice tohoto místa nesmí být přerušeny. Oprávněným příjemcem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která v rámci své podnikatelské činnosti jednorázově, či opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně na základě povolení z jiného členského státu. Tato osoba není provozovatelem daňového skladu a nesmí vybrané výrobky odesílat, či skladovat. Osvobození od spotřební daně má trvalý charakter. Osvobození může být zrušeno při závažném porušení podmínek pro osvobození. Mezi vybrané výrobky, které jsou osvobozeny od spotřební daně patří:

- výrobky dovezené u příležitostného dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujících v rámci letecké, či lodní dopravy,
- výrobky nakoupené bez daně za předpokladu ohrožení státu,
- výrobky, které jsou dovezeny osobami používající výsad a imunit,
- výrobky dovezené ze třetích zemí, pokud jsou osvobozeny od DPH v souvislosti s mezinárodními smlouvami.⁵

Následující schéma popisuje mechanismus vzniku daňové povinnosti ze spotřebních daní.

Obr. 2.4 Vznik povinnosti přiznat spotřební daň



Zdroj: Pohoda (2012), vlastní zpracování

⁵ Pohoda (2012)

2.4.2 Předmět a plátce daně

Předmět spotřebních daní lze rozdělit na druhové hledisko, kde patří skupina pěti vybraných výrobků a na územní hledisko, kde se posuzuje, zda byl výrobek vyroben na daňovém území EU, nebo na území třetích zemí (Svátková 2009).

Předmětem **daně z minerálních olejů** je rozsáhlá oblast vybraných výrobků, která zahrnuje nejen konkrétní výrobek, ale i jejich samotné směsi, nebo směsi s jiným výrobky. Mezi zmíněné výrobky patří oleje, které jsou využívány k pohonu motoru (§ 45 ZSpD):

- motorové a ostatní benzíny
- střední a těžké plynové oleje
- odpadní oleje.

Tato skupina výrobků patří mezi nejsložitější a nejrozsáhlejší oblast v rámci spotřebních daní.

Předmětem **daně z tabákových výrobků** jsou výrobky, které zákon o spotřebních daních rozděluje do následujících kategorií (§ 101 ZSpD):

- cigarety,
- doutníky a cigarillos,
- tabák ke kouření,
- ostatní tabák.

Předmětem **daně z lihu** je etanol, který je obsažen v každém konkrétním výrobku. Základní podmínkou je, že množství etanolu ve výrobcích musí přesáhnout hranici 1,2 % objemového etanolu. Tudíž předmětem daně z lihu je každý výrobek, který na objem 100 litru obsahuje 1,2 litru etanolu (§ 67 ZSpD).

Předmětem **daně z piva** je pivo, které má obsah alkoholu vyšší než 0,5 % objemového alkoholu. Předmětem daně je i směs piva s nealkoholickými nápoji obsahující, více než 0,5 % objemového alkoholu (§ 81 ZSpD).

Předmětem **daně z vína a meziproductů** jsou vína, které musí obsahovat více než, 1,2 % objemového alkoholu, ale nesmí přesáhnout 22 % objemového alkoholu. Vína jsou podle zákona rozdělována (§ 93 ZSpD):

- vína šumivá,
- vína tichá,
- meziproducty.

Plátce daně ze spotřeby je provozovatel daňového skladu, výrobce, nebo osoba, které vznikla daňová povinnost při dovozu daného zboží. Plátcem daně jsou tedy právnické osoby, fyzické osoby, jejíž provozující činnosti podléhají zákonu o spotřebních daních (§ 4 ZSpD).

Poplatníci spotřební daně jsou kupující vybraného výrobku, tedy koneční spotřebitelé a spotřební daň je zahrnutá v ceně vybraného výrobku.

Do konce roku 2003 vykonával dohled nad správou spotřebních daní Finanční úřad. Od roku 2004 po vstupu do EU vykonává dohled nad správou spotřebních daní Celní úřad.⁶

2.4.3 Základ daně a sazba daně

Výše základu a sazby daně se u každého vybraného výrobku podstatně liší. Jinak jsou vesměs sazby daně určeny pevnými částkami na měrné jednotky.

Základ daně u minerálních olejů tvoří množství olejů vyjádřené v 1000 litrech při teplotě 15 °C. Při výpočtu daňové povinnosti je důležité sledovat množství minerálních olejů v okamžiku vzniku daňového závazku (§ 47 ZSpD). Sazby daně jsou obsaženy v následující tabulce.

Tab. 2.2 Sazby daně z minerálních olejů

Předmět daně	Sazba daně
motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzínového typu s obsahem olova do 0,013 g/l	12 840 Kč/1 000 l
Motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzínového typu s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1 000 l
Střední oleje, těžké plynové oleje a těžké ropné oleje	10 950 Kč/1 000 l
Těžké topné oleje	472 Kč/1 t
Odpadní oleje	660 Kč/1 000 l
Zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů	3 933 Kč/1 t
Zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla	0 Kč/1 t
Zkapalněné ropné plyny určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané v souvislosti s provozem a stroji používanými na stavbách, veřejných pracích apod.	1 290 Kč/1 t

Zdroj: § 48 ZSpD

⁶ Pohoda (2012)

Základ daně u tabákových výrobků se skládá ze dvou částí, z procentní částí a z pevné částí daně. U procentní, částí je základ daně, cena stanovená pro konečného spotřebitele. U pevné, částí základu daně, je to množství vyjádřené v kusech (§ 102 ZSpD). Sazby daně jsou obsaženy v následující tabulce.

Tab. 2.3 Sazby daně z tabákových výrobků

Předmět daně	procentní část	Sazba daně – pevná část
Cigarety	27%	1,29 Kč/ks (celkem nejméně však 2,37 Kč/ks)
Doutníky, cigarillos	-	1,42 Kč/ks
Tabák ke kouření	-	1 896,00 Kč/kg

Zdroj: § 104 ZSpD

Základ daně z lihu je tvořen množstvím lihu vyjádřeného v hektolitrech etanolu při 20° C (§ 69 ZSpD). Sazby daně jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 2.4 Sazby daně z lihu

Předmět daně	Sazba daně
Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207, líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208, bez destilátů z pěstitelského pálení, líh obsažený ve výrobcích pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/1 hl etanolu
Líh obsažený v destilátech ovocných z pěstitelského pálení	14 300 Kč/1 hl etanolu

Zdroj: § 70 ZSpD

Základem daně z piva je množství piva vyjádřeného v hektolitrech. Základní sazba je stanovena na 32 Kč. Dále existují snížené sazby, které využívají nezávislé pivovary, podle vyrobených hektolitrů za rok (§ 84 ZSpD).

Tab. 2.5 Snížené sazby z piva

Roční produkce (v hl)	Snížená sazba za každé celé procento extraktu původní mladiny
do 10 000 včetně	16,00 Kč/hl
nad 10 000 do 50 000 včetně	19,20 Kč/hl
nad 50 000 do 100 000 včetně	22,40 Kč/hl
nad 100 000 do 150 000 včetně	25,60 Kč/hl
nad 150 000 do 200 000 včetně	28,80 Kč/hl

Zdroj: § 85 ZSpD

Základem daně z vína a meziproductů je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech. V následující tabulce jsou sazby uvedeny (§ 95 ZSpD).

Tab. 2.6 Sazby daně z vína a meziproductů

Předmět daně	Sazba daně
Šumivá vína	2 340 Kč/hl
Tichá vína	0 Kč/hl
Meziproducty	2 340 Kč/hl

Zdroj: § 96 ZSpD

2.4.4 Zdaňovací období

Každému plátcí spotřební daně, kterému vznikla daňová povinnost, je povinný předložit celnímu úřadu daňové přiznání. U spotřebních daní je měsíční zdaňovací období. Daňové přiznání se podává za každou spotřební daň a je splatné do 25. dne, kdy bylo zdaňovací období, ve kterém daňová povinnost vznikla ukončené. Stejný postup nastává i při nároku na vrácení spotřební daně. Plátce podává daňové přiznání pouze za období, ve kterém mu vznikla daňová povinnost (Svátková 2009).

Daň se musí zaplatit nejpozději do 40 dnů po skončení zdaňovacího období. Výjimku tvoří daň z lihu, kde je délka až do 55 dnů po skončení zdaňovacího období (§ 18 ZSpD).

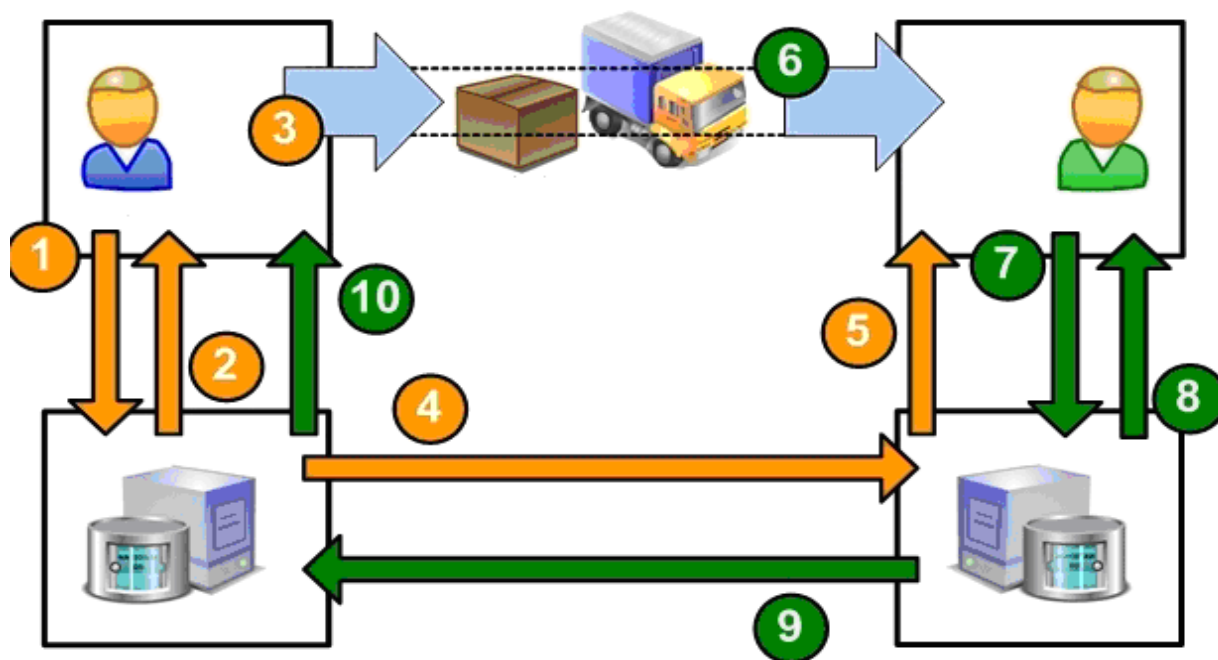
2.4.5 Elektronický systém EMCS a databáze SEED

Název odvozen z anglického slova (Excise Movement and Control System), který vzniknul na základě dohod mezi členskými státy. Tento systém kontroluje přepravu výrobků,

kteřé podléhají spotřební dani. Hlavní úkol systému EMCS spočívá v nahrazení prvotních papírových dokladů za doklady v elektronické podobě. Jeho hlavním cílem je sledovat pohyb výrobků podléhajícím spotřební dani v reálném čase a omezit tak vznik daňových úniků. Součástí systému je databáze SEED. Databáze obsahuje informace o osobách z jednotlivých členských států v souvislosti se spotřební dani. Na následujícím schématu je popsán princip fungování elektronického systému EMCS. Postup je podle očíslovaných kroků následující:

- 1. Odesílatel předloží návrh elektronického průvodního dokladu (e-SD),
- 2. Členský stát toto odeslání automaticky chválí a zašle e-SD zpět odesílateli. Tento okamžitý krok je otázkou několika sekund,
- 3. Odesílatel odešle vybrané zboží, které podléhá spotřební dani,
- 4. Členský stát, ze kterého je zboží odesláno, zašle e-SD členskému státu určení,
- 5. Členský stát určení přepośle e-SD příjemci,
- 6. Zboží, které podléhá spotřební dani, dorazí na místo určení,
- 7. Příjemce zboží předloží Zprávu o přijetí,
- 8. Členský stát určení automaticky schválí Zprávu o přijetí a zašle ji zpět příjemci,
- 9. Členský stát určení automaticky zašle Zprávu o přijetí členskému státu odeslání,
- 10. Členský stát odeslání automaticky přepośle Zprávu o přijetí odesílateli.

Obr. 2.5 Princip fungování elektronického systému EMCS



Zdroj: European Commission (2015)

Databáze SEED je součástí elektronického systému EMCS. Databáze obsahuje informace o osobách z jednotlivých členských států v souvislosti se spotřební daní. Databáze shromažďuje údaje o provozovatelích daňových skladů, oprávněných příjemcích a subjektech, které vyrábějí, skladují, přijímají nebo dopravují vybrané výrobky.

V databázi jsou zahrnuté následující údaje: registrační daňové číslo, identifikace subjektu, informace o vybraných výrobních, typ povolení, data účinnosti registrace nebo její změny a označení správce daně.⁷

Podle mého názoru je tato databáze důležitým nástrojem, který provádí aplikaci základních principů celní správy v rámci jednotného trhu. Pomáhá k efektivnější správě spotřebních daní a napomáhá snižovat daňové úniky.

2.5 Energetické daně

V souladu s podmínkami členství České republiky v EU vznikla podmínka zavést v České republice od 1. 1. 2008 energetické daně. Energetické daně jsou nejmladšími daněmi v moderních daňových systémech. Tato povinnost byla zanesena do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který energetické daně upravuje. Zpracováním výše zmíněného zákona došlo k plnému přenesení směrnice Rady č. 2003/96/EC, kterou se mění struktura zavedených předpisů EU o zdanění energetických produktů a elektřiny.⁸ Mezi tuto oblast daní patří:

- daň ze zemního plynu,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

2.5.1 Daň ze zemního plynu

Předmětem daně ze zemního plynu je zemní plyn, bioplyn, svítiplyn a další plyny, které jsou určeny pro výrobu tepla a pohon motoru a další zákonem stanovené činnosti. (§ 4 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Základem daně je množství plynu převedené na MWh spalného tepla. Pokud spalné teplo nelze vyjádřit v MWh, určí se spalné teplo ve výši 15 MWh na tunu plynu. Sazby daně jsou rozděleny podle použití plynu (§ 6 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů):

⁷ Europa (2014)

⁸ Portál Business info (2013)

- Pro výrobu tepla 68,40 Kč/MWh
- Pro pohon motorů 30,60 Kč/MWh

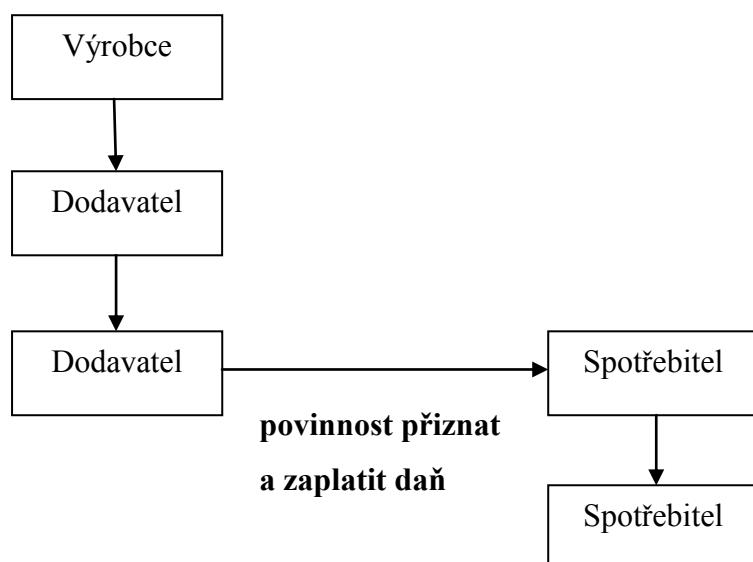
V tuzemsku je plátcem daně ze zemního plynu (§ 3 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů):

- dodavatel plynu v tuzemsku,
- osoba, která spotřebovala plyn zdaněný nižší sazbou,
- osoba, která spotřebovala nezdaněný plyn,
- provozovatel přepravní nebo distribuční soustavy.

Od daně ze zemního plynu je například osvobozen plyn, který je určen pro výrobu tepla v domácnostech, plyn jako pohonná hmota pro plavby, plyn k výrobě elektřiny a plyn vyskytující se v metalurgických a mineralogických postupech (§ 8 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Daňová povinnost vzniká plátcem daně tehdy, když dodá plyn konečnému spotřebiteli v tuzemsku. Zdaňovací období daně ze zemního plynu je měsíc (§ 5 a § 25 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Obr. 2.6 Vznik povinnosti přiznat daň ze zemního plynu



Zdroj: Sobotovičová (2011), vlastní zpracování

2.5.2 Daň z pevných paliv

Předmětem daně z pevných paliv je černé uhlí, hnědé uhlí, brikety, rašelina, koks a polokoks z černého uhlí. Dále jsou předmětem daně ostatní uhlovodíky, pokud jsou určeny k výrobě tepla (§ 4 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Základ daně tvoří množství pevných paliv, které je přepočítané v GJ spalného tepla v původním vzorku. Spalné teplo se prokazuje podle výsledků měření v laboratoři. Pokud nelze stanovit, určí se ve výši 33 GJ na tunu pevných paliv. Sazba daně je stanovena pevně a to ve výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku (§ 6 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

V tuzemsku je plátcem daně z pevných paliv (§ 3 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů):

- dodavatel paliva v tuzemsku,
- osoba, která použila paliva, která jsou osvobozená na jiný než stanovený účel,
- osoba, která použila nezdaněná paliva.

Od daně z pevných paliv jsou například osvobozená paliva určená k výrobě elektřiny, k výrobě koksu, jako pohonné palivo pro plavby na vodách (§ 8 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Daňová povinnost vzniká plátcem tehdy, když dodá pevná paliva konečnému spotřebiteli v tuzemsku. Zdaňovací období daně z pevných paliv je měsíc (§ 5 a § 24 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

2.5.3 Daň z elektřiny

Předmětem daně z elektřiny je elektřina, která podléhá zdanění při dodání konečnému spotřebiteli (§ 4 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Základem daně je množství elektřiny v MWh. Sazba daně je pevně stanovena na 28,30 Kč (§ 6 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

V tuzemsku je plátcem daně z elektřiny (§ 3 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů):

- dodavatel elektřiny v tuzemsku,
- osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně na jiný než stanovený účel,
- osoba, která použila nezdaněnou elektřinu,
- provozovatelé distribuční nebo přenosové soustavy.

Od daně z elektřiny je osvobozena elektřina, která je ekologicky šetrná, je vyrobena a spotřebována v dopravních prostředcích a je vyrobena ze zdaněných výrobků. Tyto zdaněné

výrobky musí být předmětem daně ze zemního plynu, předmětem daně z pevných paliv nebo předmětem daně ze spotřebních daní (§8 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

Daňová povinnost vzniká plátcí tehdy, když dodá elektřinu konečnému spotřebiteli. Zdaňovací období daně z elektřiny je měsíc (§ 5 a § 25 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů).

2.6 Determinace daňového úniku

Každý daňový poplatník chce platit co nejnižší daň, aby mohl své finanční prostředky využívat na další investice. Cílem každého poplatníka je minimalizovat a optimalizovat svoji daňovou povinnost. Jakmile nemá svoji daňovou optimalizaci v souladu se zákonem, může být pokutován, nebo trestně stíhán. V současné době jsou daňové úniky nejen hlavním tématem v České republice, ale i ve světě a je potřeba proti nim bojovat. Existují dva typy daňových úniku a to legální a nelegální.

Za legální daňový únik se v podstatě považují veškeré legální činnosti, díky kterým si poplatníci snižují svoji daňovou povinnost. K dosažení optimální daňové povinnosti existuje celá řada zákonných ustanovení, výjimek a daňových úspor. Pokud využívá daňový poplatník mezer v daňových zákonech, tak se tato situace označuje, jako vyhnutí se dani. Legální optimalizace je způsobena buď úmyslnými úpravami daňových zákonů, nebo neúmyslnou chybou při tvoření daňových předpisů (Machková, 2014)

Za nelegální daňový únik se považují aktivity, které poplatník provádí v rozporu s právním předpisem. Daňoví poplatníci provádějí buď úmyslné, nebo neúmyslné daňové úniky. Při úmyslných daňových únicích jednájí vědomě a schválně. Při neúmyslných únicích, jednájí daňový poplatníci nevědomě a to z důvodu neopatrnosti, neznalosti daňových zákonů, přehlídnutí chyby a nesrozumitelnosti. Daňové předpisy jsou nejasné z důvodu rozdílné interpretace daňových, kontrolních úřadů, ale i daňových poradců a právníků. Podle výše závažnosti daňového úniku se posuzuje i výše právního postihu. Hlavním rozdílem mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací je zákonnost. Vyšetřování, zda se opravdu jedná o daňový únik, je velice náročné a to díky úlevám na dani, které stát poskytuje poplatníkům. Díky slevám na daních se daňové zákony stávají méně přehledné (Široký, 2008).

2.6.1 Měření daňového úniku

Následující podkapitola se zaměřuje na způsoby měření daňových úniků. Toto měření je velice obtížné, jelikož není k dispozici přesně stanovená základna, ze které se při měření daňových úniků může vycházet. Objem daňových úniků se nejčastěji vypočítává na základě

příjmů z rozsahu stínové ekonomiky. Velikost těchto příjmů bývá pouze odhad. Všeobecně jsou rozlišovány dva přístupy k měření daňových úniků (Šíroký, 2008):

- přímé metody, do kterých jsou zařazeny dotazníkové šetření nebo daňový audit,
- nepřímé metody, které měří objem celé stínové ekonomiky. Tento objem se musí upravit pro potřeby měření daňových úniků.

Dotazníkové šetření spadající pod přímou metodu je výhodné v tom, že spočívá v možnosti zkoumání výše určité veličiny. Dotazníky pomáhají určit strukturu daňových úniků, popřípadě šedé ekonomiky. Na druhou stranu i přes to, že jsou tyto dotazníky anonymní vzhledem k závažnosti této problematiky, se nedá očekávat, že jsou poplatníci ochotni nebo motivováni se k daňovým únikům přiznat. Zjištěné údaje jsou závislé na dobrovolnosti respondentů, a proto zachycují pouze dolní hranici. Je velice pravděpodobné, že reálné hodnoty jsou mnohem vyšší. Z tohoto důvodu jsou tyto dotazníky pouze doplňkovou metodou, která je použitelná omezeně.

Daňový audit je druhou z přímých metod a měření se provádí pomocí kontrol daňového správce u vybraných poplatníků. Na základě těchto kontrol jsou vypracovány studie trendů v daňových podvodech a modely, které slouží pro lehčí vyhledávání rizikových poplatníků. Z těchto kontrol je následně zjišťován odhad daňových podvodů v celé obchodní společnosti. Při měření se vychází z auditů provedeného při podezření na daňový únik nebo z náhodně vybraných přiznání. Nedostatek v podobě neúplnosti vzorku z důvodu existence neregistrovaných poplatníků je nahrazen využitím tzv. multiplikátorů zjištěných dodatečnými studiemi a pomocí analýz neobjevených chyb a úniků.

Mezi nepřímé metody zjišťování daňových úniků patří:

- monetární metoda,
- metoda rozporu,
- metoda trhu práce
- metoda fyzických vstupů
- vícefaktorové kombinované metody.

Pro účely DPH se nejvíce hodí metoda rozporu. Podstatou metody rozporu je odhad rozdílu mezi přiznanou hodnotou DPH a teoreticky zdanitelnou hodnotou DPH kalkulovanou z národních účtů analýzou zdrojů a užití. Tato metoda je vhodná z důvodu srovnatelnosti mezi státy EU a to díky vysokému stupni harmonizace a metod sestavování národních účtů a pravidel při uplatňování DPH (Šíroký, 2008).

3 Současný právní rámec nepřímých daní v EU a nástroje v boji proti daňovým únikům

Třetí kapitola je zaměřená na harmonizaci a současný právní rámec DPH a spotřebních daní. Dále kapitola analyzuje a nastiňuje typické reálné daňové úniky u nepřímých daní a jakým způsobem ovlivnily princip fungování daňové politiky. V závěru kapitoly jsou uvedeny nástroje, které vláda aktivně využívá k boji proti daňovým únikům.

3.1 Daňová harmonizace v rámci EU

Daňová harmonizace zobrazuje proces vzájemného sbližování a přizpůsobování daňových soustav zúčastněných zemí v rámci společně stanovených pravidel. Proces harmonizace je určen následujícími fázemi:

- výběrem daně, která potřebuje harmonizovat,
- harmonizací daňového základu,
- harmonizací daňové sazby.

Harmonizační proces nutně nemusí projít všemi fázemi. Například může projít fází, kdy se sjednotí daňové základy, ale daňové sazby mohou být rozdílné.

Harmonizační proces zahrnuje nejen prostředky k dosažení určitého cíle, ale i následný výsledek (tedy i samotnou daňovou harmonizaci) současně. Harmonizace nepřímých daní je důležitou součástí pro zavedení a zajištění fungování jednotného vnitřního trhu Evropského společenství, který je založen na volném pohybu osob, služeb, zboží a kapitálu. (Nerudová, 2014).

Harmonizaci lze rozdělit na pozitivní a negativní. Pozitivní proces harmonizace představuje postupné sbližování národních daňových systémů jednotlivých států v rámci Evropského společenství a to prostřednictvím nařízení, směrnic a jiných legislativních nástrojů. Cílem pozitivní harmonizace je fungování stejných pravidel ve všech členských zemích a to například: stejný princip uplatňování DPH, stejný počet uplatňovaných sazeb, stejná minimální hodnota pro sazby apod. V podstatě jde o ten nejvhodnější způsob, jak dosáhnout jednotného fungujícího trhu. V dnešní době je pro Evropskou komisi velice obtížné provádět pozitivní harmonizaci, protože vyžaduje jednomyslnost a to je pro všech 28 států velice obtížné (Široký, 2012). Negativní proces harmonizace je činnosti Soudního dvora, kdy na základě daňové judikatury provádí opatření v daňových systémech členských států, nikoliv pomocí směrnic nebo nařízení. Negativní harmonizaci nelze pokládat za harmonizaci

v pravém slova smyslu, jelikož vytvořená pravidla se týkají pouze konkrétního členského státu, který je účastníkem konkrétního případu. Negativní harmonizace nevytváří shodné postupy pro všechny členské státy na rozdíl od harmonizace pozitivní, tudíž nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace (Nerudová, 2014).

V souvislosti s pojmem daňová harmonizace je nutno zmínit pojmy daňová koordinace a daňová konkurence.

Daňová koordinace vyjadřuje první stupeň ke sbližování daňových systémů států v rámci mezinárodního postupu. Především se jedná o vytváření oboustranných, či mnohostranných schémat zdanění, které mají za účel omezit arbitrážní obchody. Jde o doporučení k novelizaci daňových zákonů, které omezí daňovou konkurenci, nebo o opatření, které povede k větší vzájemné informovanosti o příjmech daňových rezidentů v jiných zemích. Příkladem daňové koordinace jsou uváděny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Cílem daňové koordinace je zajistit vzájemnou výměnu potřebných dat daňových poplatníků jednotlivých států. Daňová koordinace zahrnuje větší a širší oblast sbližování než daňová harmonizace, neboť vyjadřuje jakékoliv přizpůsobení daňového systému jednoho státu ke druhému státu. Daňová koordinace neprobíhá pouze v rámci Evropského společenství, ale i v rámci mezinárodních organizací.

Daňová konkurence je pojem, který je často spojován s chováním daňových rezidentů, kteří se snaží minimalizováním své daňové povinnosti, maximalizovat dosažené zisky. Cílem minimalizace daňové povinnosti se má na mysli, přesouvání daňových základů do zemí, které mají nižší daňové sazby a to jak legálním, tak nelegálním způsobem. Vlády států tak upravují daňové systémy a to například stanovením výhodnějších daňových sazeb, nebo stanovením lepších podmínek a snaží se tak přilákat nové daňové poplatníky. Díky tomu vzniká mezi státy daňová konkurence. Státy se snaží zabránit a snížit dopady daňové konkurence prostřednictvím harmonizace, či koordinace daňových systémů jednotlivých států (Nerudová, 2014).

3.1.1 Harmonizace v oblasti DPH

V současné době jsou výnosy z nepřímých daní důležitou a velice významnou složkou příjmů státních rozpočtů jednotlivých zemí. Z tohoto důvodu, lze v budoucnu předpokládat stále větší pozornost harmonizaci nepřímých daní v rámci Evropského společenství.

Proces harmonizace se snaží o odstranění překážek obchodu, které představují odlišné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby v jednotlivých státech. V Evropě existovaly dva typy systému nepřímého zdanění a to systém daně z přidané hodnoty a kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Kumulativní kaskádový systém z obratu zdaňuje hrubou hodnotu produkce, tudíž čím více bude produkčních stupňů, tím vyšší bude konečná daň. Naproti tomu DPH je všeobecná daň ze spotřeby, která je uvalena na přidanou hodnotu dané produkce. Evropská komise se v rámci harmonizačního procesu nepřímých daní musela rozhodnout, který systém zdanění nastaví. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu sice není z hlediska administrativy náročný, ale způsobuje deformaci tržního prostředí a to díky přímé úměrnosti daňového zatížení a délce výrobního, či distribučního řetězce. Z tohoto důvodu obchodníci začali vytvářet integrace, díky kterým ovlivnili velikost daňového zatížení. Naproti tomu systém DPH nenutí obchodníky k vytváření integrací, protože na každém produkčním, či distribučním stupni se státu odvádí stejně velká daň. Mezi další výhody tohoto systému zdanění patří zaručení daňové neutrality, přesný výpočet daňové povinnosti a zaručení zdanění služeb. Právě díky těmto skutečnostem se Evropská komise rozhodla nejen nepřímé daně harmonizovat, ale i nahradit kumulativní kaskádový systém zdanění systémem DPH. Systém DPH umožňuje aplikovat dva principy zdanění:

- princip země určení – tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, protože bez ní by mohlo docházet k ohrožení hospodářské soutěže. K ohrožení může dojít jednak z důvodu dvojího zdanění, ale také z důvodu ovlivnění konkurenceschopnosti. Proto veškeré státy uplatňující princip země určení mají export od daně osvobozený a naopak zdaňují pouze import a to z toho důvodu, aby se zabránilo dvojímu zdanění.
- princip země původu – tento princip naopak zdaňuje veškeré produkty a služby v zemi původu, tedy DPH se vybere v zemi, ze které se poskytuje, či dodává daná služba nebo produkt. Sazby, které se při transakci uplatňují, jsou platné pro zemi původu (Šíroký, 2012).

V průběhu harmonizačního procesu DPH bylo přijato několik směrnic. Jako první byla přijatá **směrnice 67/227/EEC z roku 1967**, která nařizuje všem členským státům nahradit stávající kumulativní kaskádový systém daně z obratu systémem DPH fungujícím na principu všeobecné spotřeby. Zdaňuje se veškeré zboží i služby a daň se vypočítá procentem z prodejní ceny komodity, či služby. Druhá **směrnice 67/228/EEC** přesně stanovuje definici předmětu DPH a vymezuje základní pojmy mezi, které patří: dodání zboží, poskytnutí služby, místo plnění, území státu a osoba podléhající daňové povinnosti. Podle výše zmíněné směrnice DPH

podléhá úplatné dodání zboží, úplatné poskytnutí služby na území určitého státu osobou povinnou dani a dovoz zboží. Tato směrnice rovněž členským státům dovoluje stanovení různých daňových sazeb a vytvoření zvláštních ustanovení v národní legislativě, díky kterým se zabrání daňovým únikům. Třetí směrnice **69/463/EEC** prodlužuje závazek implementovat DPH Belgii do roku 1973. Čtvrtá směrnice č. **71/401/EEC** a Pátá směrnice **72/250/EEC** prodlužuje závazek implementovat DPH Itálii do konce roku 1973. Nejdůležitější směrnici v rámci harmonizace DPH je směrnice **77/388/EEC**, která je pokládána za základní směrnici, protože ukládá pravidla pro základ daně, sazby daně, poplatníky daně, území státu a další. Smyslem této směrnice bylo provést harmonizaci zejména v rozdílných národních systémech, aby byly v souladu s předpoklady, které vymezuje první a druhá směrnice. Jedná se zejména o zdanění dovozu a vrátky daně při vývozu v souvislosti s plněním v rámci EU. Tato základní směrnice byla více jak třicetkrát novelizována. Jelikož byla situace v oblasti harmonizace DPH kvůli četným novelizacím velice nepřehledná, proto se Evropská komise rozhodla šestou směrnicí přepracovat a nahradit novou směrnicí, kde budou zapracovány i ustanovení první směrnice. S účinností od 1. 1. 2007 vstoupila v platnost směrnice **2006/112/EC** o společném systému DPH. V podstatě šlo o přepis, jelikož tato směrnice nestanovuje žádné důležité změny. Směrnice byla od svého přijetí několikrát novelizovaná a doplněná. Mezi další směrnice, které se týkají harmonizace, patří směrnice **2008/8/EC**, která zavádí nové pravidla určení místa plnění pro poskytování služeb. Další směrnicí je směrnice **2008/9/EC** stanovující pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani, které jsou usazeny v jiném členském státě. Důležitou směrnicí je směrnice **2008/117/EC**, která byla vydána na boj proti daňovým únikům v souvislosti s intrakomunitárním plněním. Ve snaze v boji proti daňovým únikům byla vydána směrnice **2009/69/EC**, která vymezuje přesný soubor podmínek pro osvobození při dovozu. V souvislosti s pokračujícím bojem proti daňovým únikům byla přijata směrnice **2010/23/EU**, díky které mohou členské státy používat systém přenesené daňové povinnosti v určité oblasti a směrnice č. **2010/45/EU**, která stanovuje zjednodušené podmínky při fakturaci (Nerudová, 2014). Směrnice **2013/43/EU** a **2013/42/EU** budou analyzovány v kapitole 3. 2.

3.1.2 Harmonizace v oblasti spotřebních daní

V procesu harmonizace nepřímých daní je kladen obrovský důraz na harmonizaci DPH, ale dostatečná pozornost je dána i oblasti spotřebních daní (akcízů), jelikož i ty ovlivňují vnitřní jednotný trh. Pozornost se zaměřuje na vyrovnávání výše daných sazeb, aby se zabránilo ke zvýhodnění domácích výrobců nižšími, či nulovými sazbami daně (Nerudová,

2014). Při harmonizaci spotřebních daní bylo značným problémem odlišné vnímání těchto daní jednotlivými státy. Nejvíce se řešila oblast alkoholických nápojů a to zejména jak stanovit sazby a základy daně, aby tato rozdílnost mezi státy, byla co nejefektivněji harmonizována. Velmi obtížné bylo stanovení okruhu vybraných výrobků v rámci celé EU. Harmonizace probíhala nejen u základu daně, ale také byly zavedeny minimální sazby u spotřebních daní. Minimální sazby jsou zavedeny z důvodu historicky odlišného systému zdanění jednotlivých spotřebních daní v jednotlivých členských státech. Druhým důvodem pro stanovení minimálních sazeb je předpoklad tzv. spontánního harmonizačního efektu, kdy existence odlišných sazeb způsobí samovolnou harmonizaci. Spotřebitelé mohou nakupovat na jednotném trhu produkty, které jsou zatíženy nízkou sazbou spotřební daně a to bude nutit země, které mají sazby vyšší k jejich postupnému snížení. Podobně jako u systému DPH je i u spotřebních daní zvolen princip země určení, kdy daní podléhá zboží v zemi spotřeby, aby nedošlo k deformaci trhu a tržního prostředí. S platností od 1. 1. 1993 je vytvořen jednotný celní sazebník v rámci harmonizace základů daně a také jsou stanoveny minimální sazby daně (Šíroký, 2012).

Harmonizační proces spotřebních daní je postaven na třech skupinách směrnic:

- směrnice **92/12/ECC**, která je často nazývána jako tzv. horizontální směrnice. Tato směrnice se zabývá výrobou, držením a přepravou vybraných výrobků a zavedením režimu podmíněného osvobození od daně pro vybrané výrobky pohybující se mezi členskými státy. Horizontální směrnici tedy podléhají alkohol, alkoholické nápoje, tabák a minerální oleje. Tato směrnice určuje, že vybrané výrobky podléhají kromě DPH ještě specifickým nepřímým daním ze spotřeby.
- tzv. **strukturální směrnice**, která se týká harmonizace struktury spotřebních daní. Směrnice rozděluje spotřební daně na daň z tabáku, daň z minerálních olejů a daň z alkoholu i alkoholických nápojů.
- **čtyři směrnice k aproximaci sazeb** týkající se výše uvedených spotřebních daní.

Od roku 2008 začala platit nová směrnice **2008/118/EEC** o obecné úpravě spotřebních daní. Směrnice ruší a zároveň nahrazuje stávající horizontální směrnici. Směrnice udává přesné definice základních pojmů, implementuje moderní postupy pro sledování vybraných výrobků a snižuje daňovou povinnost ekonomických subjektů při zahraniční spolupráci. Směrnice 2008/118/EEC nahrazuje směrnici 92/12/ECC ode dne 1. dubna 2010. Důležitým předpisem je Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady EU č. 1152/2003 ES z roku 2003 o

zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků, které podléhají spotřební dani. Systém se nazývá EMCS (Nerudová, 2014).

Směrnice **95/59/EC** působí v oblasti zdanění spotřeby z cigaret a tabákových výrobků. Zmíněná směrnice v sobě zahrnuje texty směrnice **72/464/EEC** a druhé směrnice **79/32/EEC**. První zmíněná směrnice se zabývá zdaněním cigaret a druhá směrnice rozděluje zbytek tabákových výrobků do jednotlivých složek pro stanovení minimálních sazeb daně. První směrnice č. 72/464/EEC používá netypický způsob zdanění a to tzv. složeným akcízem, který se vypočítá kombinací jednotkové daně a procentní daně. Jednotková část daně v první fázi sjednocování spotřebních daní činila 5% až 75% celkového daňového břemene. Poté se rozpětí snížilo na 5% až 55%. Minimální sazby spotřebních daní jsou upraveny směrnicemi **92/79/EC** a **92/80/EC** (Nerudová, 2014).

Směrnice **92/83/EEC** působí v oblasti zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů. Tato směrnice platí v nezměněné podobě dodnes a to kvůli složitosti dosažení společných postojů mezi členskými státy. Díky těmto důvodům jsou lihovinové spotřební daně rozděleny pro účel stanovení minimální sazby na pivo, víno, meziprodukty, ostatní fermentované nápoje a alkohol (Široký, 2012).

Směrnice **92/81/EEC** působí v oblasti zdanění spotřeby minerálních olejů, které patří k nejvíce výnosovým položkám ze spotřebních daní. Na rozdíl od ostatních spotřebních daní, kde se zdaňují konečné výrobky (tudíž spotřeba), u zdanění energetických produktů a energií jsou zdaňovány i vstupy. Díky jednotnému celnímu sazebníku, tato směrnice roztříдила konkrétní typy minerálních olejů, jako jsou nafta, benzin, petrolej, zemní plyn i topné oleje. Velikou změnou v oblasti minerálních olejů bylo přijetí směrnice **2003/96/EC**, která měla za úkol restrukturalizovat zdanění energie a energetických produktů. Tato směrnice byla vytvořena jako reakce na stále se zvyšující důraz na ochranu životního prostředí a snaha omezit vypouštění emisí (Nerudová, 2014).

3.2 Současná legislativa DPH v EU

Členské státy si stanovují samy výši daňových sazeb a daní. Úkolem Unie je pouze sledovat, jaké rozhodnutí a daňové předpisy členské státy přijímají v souvislosti s daňovými sazbami a dalšími opatřeními. Zejména u DPH, se vlády všech 28 členských států EU shodly na určení minimálních daňových sazeb, aby nedocházelo k narušování hospodářské soutěže mezi členskými státy. Maximální daňovou sazbu si členské státy stanovují samostatně.

Veškeré ustanovení o daňových záležitostech jsou přijata pouze tehdy, pokud se členské státy shodnou jednomyslně.

Orgány EU při rozhodovacím procesu postupují řádným legislativním postupem. Ten je založen, že poslanci Evropského parlamentu schvalují navrhované předpisy spolu s Radou (zástupci všech 28 zemí EU).

Oblast pro řízení DPH v EU je upravená především Směrnicí Rady č. 2006/112/EC ze dne 28. listopadu, o společném systému DPH s účinností od 1. 1. 2007. Poslední novelizace proběhla směrnicí č. 2010/88/EU ze dne 7. 12. 2010, která mění směrnici 2006/112/EC o společném systému DPH, z hlediska trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %. Směrnice umožňuje stanovit členským státům jednu nebo dvě snížené sazby. Minimální sazba druhé snížené sazby DPH je v EU stanovena na 5%. Veškeré důležité předpisy související s fungováním evropského daňového práva byly podrobně rozebrány v kapitole Harmonizace v oblasti DPH.

V současné době se EU intenzivně věnuje boji proti daňovým únikům.⁹ V roce 2012 vydala evropská komise akční plán zaměřený na intenzivní boj proti daňovým únikům. Tento plán je podrobně rozebrán v poslední kapitole. V roce 2013 přijala Rada EU dvě směrnice, které revidují směrnici o společném systému DPH a jsou zacílené na opatření proti daňovým únikům. Směrnice č. 2013/42/EU o mechanismu rychlé reakce v boji proti podvodům s DPH a směrnice č. 2013/43/EU o volitelném použití mechanismu reverse charge na zboží a služby s vysokým rizikem podvodů. První je zaměřená na mechanismus rychlé reakce na náhle a masivní daňové podvody. Druhá umožňuje státům uplatnit mechanismus přenesené daňové povinnosti na více oblastí. Přijaté směrnice jsou pouze dočasné a budou platit do roku 2018. Komise se chce zaměřit na prevenci daňových úniků u DPH.¹⁰

3.3 Současná legislativa spotřebních a daní v EU

Podobně jako u DPH tak i u spotřebních daní si členské státy stanovují výši daňových sazeb a daní samy. Úkolem Unie je pouze sledovat, jaké rozhodnutí a daňové předpisy členské státy přijímají v souvislosti s daňovými sazbami.

Důležitým aktem v oblasti spotřebních daní je směrnice č. 2008/118/EEC o obecné úpravě spotřebních daní. Další základní úpravou pro spotřební daně je směrnice 92/84/EEC, která ustanovuje minimální sazby spotřební daně na vybrané výrobky. Směrnice

⁹ European Commission (2015)

¹⁰ Euroskop (2014)

2008/118/EEC byla od svého vzniku dvakrát aktualizovaná směrnicí 2010/12/EU a směrnicí 2013/61/EU. Podle směrnice 2008/118/EEC jsou spotřební daní zatíženy následující výrobky:

- tabákové výrobky, které podléhají směrnici 2011/64/EU,
- alkohol a alkoholické nápoje, které podléhají směrnici 92/83/EEC,
- energetické produkty a elektřina podléhající směrnici 2003/96/EC.

Výrobky, které podléhají spotřební daní je možno přepravovat v režimu s podmíněným osvobozením v rámci EU a to z daňového skladu, či z místa vývozu do jiného daňového skladu, či místa dovozu. Přeprava výrobků podléhající spotřební daní se uskutečňuje za použití elektronického správního dokladu. Zavedení EMCS zjednodušuje pohyb zboží mezi členskými státy EU a to v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a posiluje tak aspekty vnitřního trhu. EMCS se slučuje s novým elektronickým tranzitním systémem (NCTS) z důvodu zjednodušení správních a obchodních postupů. Systém EMCS nahrazuje původní papírové doklady elektronickými doklady a dále zlepšuje zabezpečení kontroly a řízení přepravy zboží v podmíněném osvobození od spotřební daně mezi členskými státy EU. Systém EMCS propojuje více než 100 tisíc daňových subjektů s 28 národními správci daně v rámci celé EU.

Směrnice 2003/96/EC udává minimální sazby spotřebních daní z energetických produktů podle jejich užití. Systém minimálních sazeb EU se dlouho vztahoval pouze na minerální oleje, ale nakonec byl rozšířen i na zemní plyn, elektřinu a uhlí. Tento systém uplatňuje minimální sazby na energetické produkty, pokud se tyto produkty využívají jako pohonné hmoty, paliva a pro elektřinu. V souvislosti s ochranou životního prostředí mohou státy EU udělovat určité výhody podnikům, které používají opatření pro snížení svých emisí.

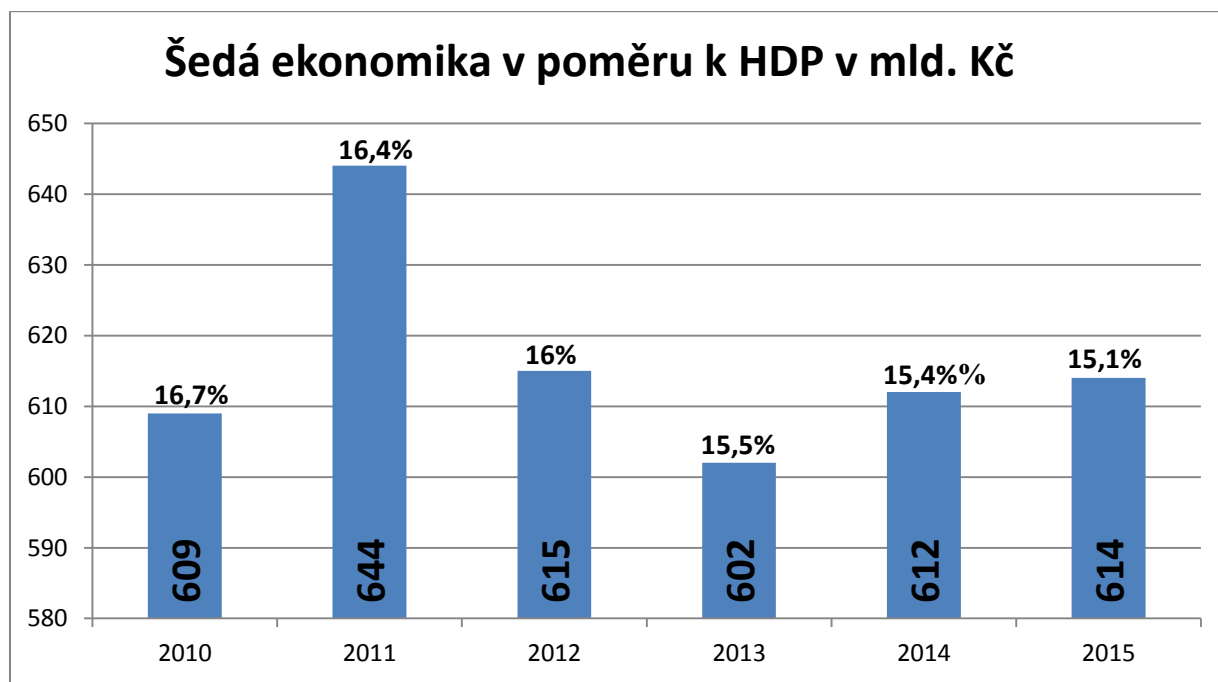
3.4 Daňové úniky u nepřímých daní

Česká Republika ročně přichází odhadem o 108 miliard korun na daňových podvodech, tedy skoro 3 % hrubého domácího produktu (dále jen HDP). Přičemž evropský průměr je přitom 1% z HDP. Jen za loňský rok přišel stát odhadem kvůli podvodům s daněmi téměř o 150 mld. korun. Na všechny daňové podvody se přijít nepodaří, ale i přesto existuje určitý potenciál, jak vrátit státu alespoň 60 miliard korun z těchto peněz uvedl v rozhovoru ministr financí Andrej Babiš.¹¹ Státy EU ročně přijdou v souvislosti s daňovými podvody, s daňovými úniky a šedé ekonomice až o 1 bilion eur. Tato částka odpovídá až 20 % celkových

¹¹ Česká televize (2014)

daňových příjmů. Každá země si za boj proti daňovým únikům odpovídá sama, ale je nutnost činnost všech států koordinovat, jelikož daňové podvody se provádějí i napříč územím Unie. Opatření proti daňovým podvodům, které přijme jedna země, může mít negativní dopad na Evropu jako celek. EU má z tohoto důvodu akční plán na boj proti daňovým podvodům a daňovým únikům. Daňové úniky jsou součástí šedé ekonomiky. V podstatě se dá říct, že šedá ekonomika se v České Republice zabydlela. Oproti loňsku se její objem zvýšil zhruba o 10 mld. korun. Podstatný vliv na růst šedé ekonomiky má to, že lidé pracují na černo a nehlásí a krátí své příjmy. Podle studie Visa Europe, která k únikům vydala studii, proteklo loni ekonomikou zhruba 612 mld. korun, ale pořád se její podíl na domácím HDP drží pod evropským průměrem a to je 15 %. Podíl se sice z dlouhodobého hlediska snižuje, ale v ekonomice se roztáčí stále více peněz. Vývoj šedé ekonomiky od roku 2010 ukazuje následující graf. V roce 2014 a 2015 jsou čísla pouze odhadem podle vypracované studie.¹²

Graf 3.1 Objem šedé ekonomiky v poměru k celkovému HDP v České Republice

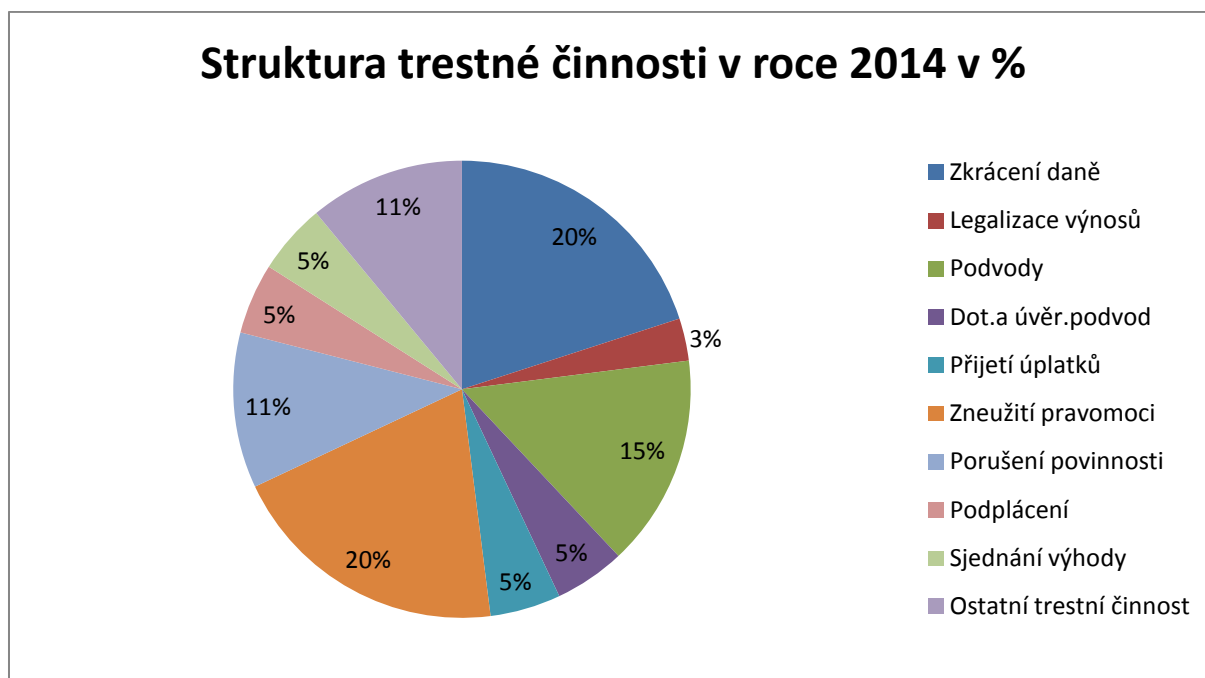


Zdroj: Česká televize (2015)

O tom jak jsou daňové úniky rozšířené a závažné trestné činy vypovídá následující graf, kde je vyčíslen podíl krácení daní a podvodů na celkové trestné činnosti.

¹² Česká televize (2015)

Graf 3.2 Podíl daňových podvodů na celkové trestní činnosti v České Republice



Zdroj: Policie ČR (2015), vlastní zpracování

3.4.1. Daňové úniky u DPH

Podvody v souvislosti s odvodem DPH v České republice stále vzkvétají. Státu se moc nedaří efektivně vybírat DPH. Každoročně uniknou pozornosti pracovníků finančních úřadu až 50 mld. korun v souvislosti s podvody u DPH. Jenom u tzv. „Karuselových podvodů“ se úniky odhadují, až na 20 mld. korun za rok a to se nejedná o jediný druh podvodů ve zmíněné oblasti. Dokonce analýzy EU ukazují, že při transakcích s HDP unikne v České republice až kolem 2,7 % HDP.¹³ Daňové úniky u DPH patří, co se týče rozsahu rozhodně mezi nejvýznamnější a nejrozsáhlejší ze všech typů daňových úniků u nepřímých daní. Logicky lze předvídat, že tento jev je spojen s univerzalitou DPH a velkým daňovým zatížením touto daní. Dále k tomu přispívá i četnost podaných daňových přiznání, která se podávají měsíčně nebo čtvrtletně. Daňový únik u DPH lze provádět u jakéhokoliv předmětu této daně. Nyní se autorka zaměří na analýzu typických daňových úniků, které jsou páčány na DPH.

a) Karuselové podvody

Karuselové podvody jsou nejčastější prováděné úniky u DPH. Karuselové podvody, které bývají často označovány jako kruhové nebo kolotočové podvody jsou, co se týče rozsahu, způsobené škody a náročnosti na odhalení, považovány za ty vůbec nejškodlivější

¹³ Ministerstvo financí ČR (2014)

daňové úniky. Jedná se o obchod, který má za cíl neodvést státu daň na výstupu a naopak si neoprávněně nárokovat odpočet DPH. Tento druh podvodu je považován za jeden z nejvíce závažných a obtížně dohledatelných daňových úniků, protože se jejich uskutečňování provádí mezi dvěma či více zeměmi EU. Základní princip kolotočových podvodů je založen na dlouhém řetězci transakcí mezi plátcí daně, kteří využívají nepřehledný systém kontrol výběru daní. Tedy plátcí daně, kteří obchodují se zbožím řetězovitě za sebou, v jednom místě řetězce plátců daně neodvedou DPH a daný plátcce přestane existovat, je tudíž nemožné tuto firmu vypátrat. V konečném důsledku daň není ani přiznána a ani zaplacená a zmíněný plátcce daně je nekontaktní nebo je obchodní společnost vedena na tzv. „bílého koně“, který o těchto podvodech neví nebo je toleruje za určitý poplatek. Průběh kolotočového podvodu mezi dvěma členskými státy je zjednodušeně uvedený na následujícím schématu (Šíroký, 2010).

Obchodní společnost 1, která je plátcem DPH v jedné členské zemi, dodá zboží obchodní společnosti 2, která je plátcem DPH, v jiné členské zemi. Toto plnění mezi obchodními společnostmi 1 a 2 podléhá § 64 ZDPH, tudíž ve členské zemi obchodní společnosti 1 je toto plnění osvobozené s nárokem na odpočet a proto podléhá nulové sazbě DPH.

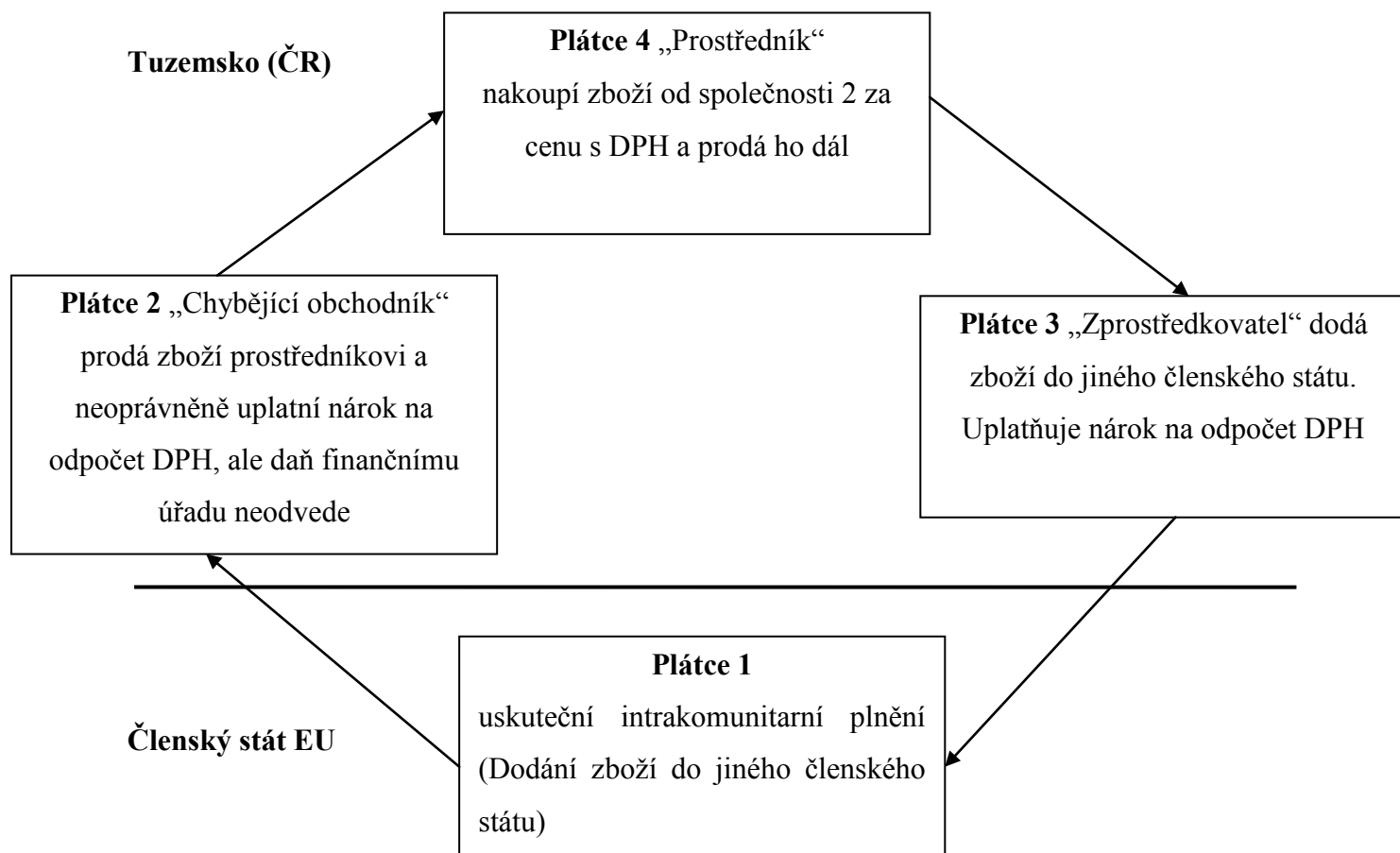
Obchodní společnost 2 nakoupí zboží z jiného členského státu od obchodní společnosti 1 a má povinnost přiznat daň na výstupu podle § 25 ZDPH a následně ji uhradit. Jestliže obchodní společnost 2 zboží prodá v rámci dalšího zdanitelného plnění v souvislosti se svou ekonomickou činností, může podle § 72 ZDPH uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Z tohoto důvodu bude transakce pro zemi, kde má dojít ke zdanění neutrální. Obchodní společnost 2 co nejdříve obdržené zboží v tuzemsku prodá obchodní společnosti 4, která je také plátcem DPH. Od tohoto plátce dostane zaplacenou částku včetně DPH, kterou je obchodní společnost 2 povinná přiznat a následně odvést na základě § 108 ZDPH finančnímu úřadu. Jelikož je obchodní společnost 2 účastníkem kolotočového podvodu, žádný z těchto kroků neudělá. Daň na výstupu z tohoto zdanitelného plnění není nikdy přiznána ani odvedena správci daně. Obchodní společnost 2 přestane existovat a nelze ji dohledat.

Obchodní společnost 4 v tomto kolotočovém podvodu funguje jako prostředník, který nakoupí zboží od obchodní společnosti 2. Prostředník nemusí být do tohoto podvodu zapojen vědomě, protože si může vybrat nešťastně svého obchodního partnera. Obchodní společnost 4 si taky v rámci zdanitelného plnění, uplatní nárok na odpočet DPH. V praxi je těchto mezioperačních obchodních společností mnohem více. Hlavním úkolem prostředníka je totiž

co nejvíce znepráhlednit a zamaskovat celý daňový únik a získat co nejvíce času pro zmizení hlavních aktérů, kteří podvod vymysleli.

Obchodní společnost 4 tento kruh podvodu uzavírá a to tím, že zboží dodá obchodní společnosti 1 v rámci intrakomunitárního plnění, které je osvobozené s nárokem na odpočet DPH (Široký, 2010).

Obr. 3.1 Průběh kolotočového podvodu



Zdroj: Široký (2010, s. 146), vlastní zpracování

Pro konkrétnější představu o kolotočových obchodech je uveden následující příklad vytvořen mezi Českou republikou a Polskem. **Plátce 2** sídlí v České republice a nakupuje zboží od **plátce 1**, který sídlí v Polsku. **Plátce 2** nakoupil zboží za 2 000 000 Kč. Tato částka byla dodavateli zaplacená a plátce přizná daň na výstupu a uplatní nárok na odpočet DPH.

Plátce 2 následně prodá zboží **plátci 4** za cenu 2 100 000 Kč + 21 % DPH, konečná cena je 2 541 000 Kč. **Plátce 4** prodá zboží **plátci 3** za cenu 2 200 000 Kč + 21% DPH, konečná částka je 2 662 000 Kč. V tomto řetězci může prodej a nákup zboží pokračovat dále. V případě že se **plátce 3** rozhodne prodat zboží do jiného členského státu například **plátci 1**

za cenu 2 500 000 Kč, je toto plnění osvobozené od DPH s nárokem na odpočet. Plátcí si tak z marže nákupu a prodeje vydělali dohromady výnos 500 000 Kč. Pokud by se transakce uskutečňovaly podle zákona, tak **plátce 2** odvede na DPH 441 000 Kč. **Plátce 4** má DPH na výstupu 462 000 Kč, ale může si uplatnit odpočet DPH ve výši 441 000 Kč, tedy odvede rozdíl ve výši 21 000 Kč. **Plátce 3**, který vyváží zboží do jiného členského státu v rámci osvobozeného plnění s nárokem na odpočet, daň na výstupu neodvádí. Na druhou stranu si může nárokovat odpočet na vstupu ve výši 462 000 Kč. Kdyby nastal daňový únik v souvislosti s kolotočovým podvodem a plátce 2 by přestal existovat, tak by stát přišel o celých 240 000 Kč. Státu by se odvedlo pouze 20 000 Kč a to za plátce 4.

Tento příklad byl jen zjednodušený model, na jakém principu kolotočové podvody fungují. V praxi se jedná o organizovaný trestní čin, na kterém se podílí mnoho firem, které tvoří rozsáhlou mezinárodní síť. Některé podvodné sítě si mezi sebou zasílají existující zboží a jiné si mezi sebou posílají jenom faktury.

b) Fiktivní faktury a neoprávněné uplatnění nároku na odpočet

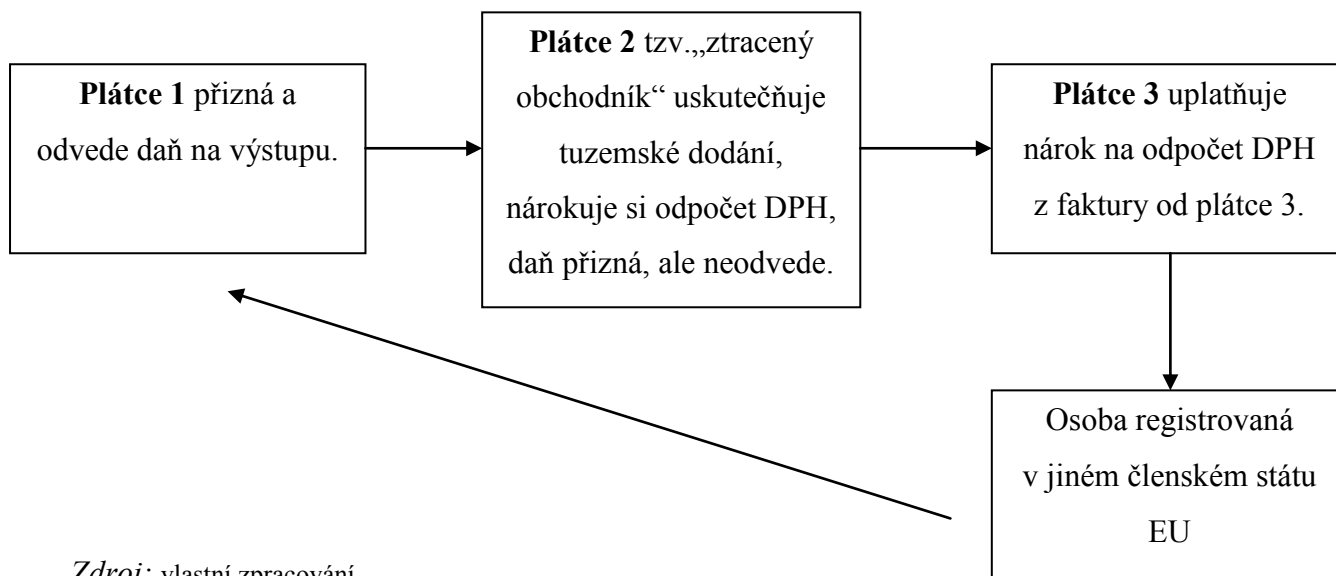
Tento typ daňového úniku spočívá, že plátce si přijatou fiktivní fakturou navýší DPH na vstupu a sníží DPH na výstupu, dojde tedy k přeplatku na daňové povinnosti. Plátce si neoprávněně nárokuje odpočet daně na vstupu a získává tak nárok na vrácení odvedené daňové povinnosti. Časté předměty fiktivních plnění jsou dodávky zprostředkovatelských služeb, které jsou obtížně dokázány. Doklady si plátcí vytvoří sami nebo si je nechají za poplatek vystavit od jiné firmy přes prostředníka.

Na následujícím schématu je ukázán modelový případ podvodu s vystavením fiktivní faktury. Pro účely diplomové práce je tento podvod značně zjednodušený. Ve skutečnosti jsou tyto podvody nejen složitě propracované, ale i organizované.

Plátce 1, který má sídlo v tuzemsku nakoupí zboží za 200 000 Kč (DPH 42 000 Kč na vstupu). Poté zboží prodá a vyfakturuje plátcí 2 v daném řetězci za mnohem vyšší cenu například za 20 000 000 Kč (DPH 4 200 000 Kč na vstupu). Plátce 2 má daňovou povinnost ve výši 4 158 000 Kč, kterou přizná v daňovém přiznání, ale ve skutečnosti ji finančnímu úřadu nikdy neodvede. Ve většině případů je vymáhání takto nezaplacené daně nemožné, protože plátce 2 je ztracená obchodní společnost, kdy je jednatel tzv. bílý kůň. Jednatel je v řetězci dosazen, aby zajišťoval podivné obchodní transakce v případě nutnosti. Běžně se v takových případech vyváří fiktivní přijaté faktury, které snižují výslednou daňovou

povinnost plátce 1. Plátce 3 nakoupí zboží od plátce 2 za 20 000 001 Kč. Plátce 3 dodá zboží do jiného členského státu EU. Toto plnění je osvobozené od daně. Plátce 3 má nárok od státu na nadměrný odpočet DPH na vstupu ve výši 4 200 000 Kč. Osoba registrovaná k dani v jiném členském státu EU je těžko k nalezení a nekontaktní. Tímto se řetězec uzavírá, zboží s minimální hodnotou je zlikvidováno nebo použito k dalšímu podvodnému jednání.

Obr. 3.2 Průběh kolotočového podvodu s fiktivní fakturou



Zdroj: vlastní zpracování

Další situací, kdy plátce uplatní neoprávněný nárok na odpočet DPH je, že nedoloží daňový doklad, kterým plátce musí disponovat a při uplatnění odpočtu je nutné ho prokázat.

Častým případem neoprávněného nároku na odpočet DPH je u přijatých plnění fakt, že tyto přijaté uskutečněné plnění nebyly použity k ekonomické činnosti, což je u nároku na odpočet základní podmínka pro jeho uznání.

c) Nezahrnutí spotřební daně do základu daně

Jak už bylo zmíněno, nejčastěji se páchají podvody v oblasti pohonných hmot. U podvodů s minerálními oleji dochází k největším škodám, protože podléhají nejen DPH, ale i spotřební dani. Způsobů provádění daňových úniků při obchodování s pohonnými hmotami je mnoho, mezi nejčastější patří úmyslné mylné označování typu pohonných hmot (nejvíce za lehký topný olej), přimíchávání odlišných látek do pohonných hmot, krácení spotřební daně a krácení DPH. Mechanismus krácení DPH je uveden v následující tabulce. Plátce podá daňové přiznání finančnímu úřadu, ale s úmyslným chybným výpočtem daňové povinnosti.

Tab. 3.1 Mechanismus krácení DPH v daňovém skladu

Správný postup	Nesprávný postup (krácení DPH)
Prodej 1000 litru nafty	Prodej 1000 litru nafty
Cena uvedena na daňovém dokladu = 20 000,- + SP (§ 48 ZSpD 10 950/ 1000 l)	Cena uvedena na daňovém dokladu = 20 000,-
Cena nafty celkem = 30 950,-	Základ daně pro DPH = 20 000,-
Základ daně pro DPH = 30 950,-	Daňová povinnost DPH (21 %) = 4 200,-
Daňová povinnost DPH (21 %) = 6 500,-	Krácení daně ve výši 2300,- na 1000 l nafty

Zdroj: Portál Komora (2011), vlastní zpracování

d) Neexistence dokladu

Nejběžnějším typem daňového úniku u DPH je uskutečňování zdanitelných plnění bez daňového dokladu. Zúčastněné osoby se buď dohodnou a každý si nechá část neodvedené částky, nebo nakupující neprojeví zájem o doklad. V tomto okamžiku se jedná o podvod, protože příslušná daň není odvedena do státní pokladny. Pokud ve druhém případě dodavatel doklad vůbec nevystaví, inkasuje částku včetně DPH, kterou si nechá. Tímto poškozují nejen stát, ale i samotného odběratele.

3.4.2 Daňové úniky u spotřebních daní

Druhým závažným problémem v oblasti nepřímých daní jsou daňové úniky u spotřebních daní. Podle odhadů přichází stát ročně na daňových únicích ze spotřebních daní až o 8 – 10 mld. korun. Tyto daňové úniky jsou z hlediska, co se týče rozsáhlosti hned na druhém místě za daňovými úniky v oblasti DPH.¹⁴ Nejvíce a nejčastěji jsou páčány daňové úniky u pohonných hmot, kde jsou také největší škody, jelikož pohonné hmoty podléhají jak spotřební dani, tak i DPH. Daňové úniky jsou u spotřebních daní velmi efektivní, jelikož spotřební daň vytváří u velké části vybraných výrobků podstatnou část její prodejní ceny.

a) Daňové úniky u pohonných hmot

Daňové úniky v souvislosti s minerálními oleji tvoří největší část v oblasti spotřebních daní. Ročně se odhadují ztráty až ve výši 2 – 3 mld. Kč. Experti z této průmyslové branže se domnívají, že až kolem 80% všech čerpacích stanic, které provozují své

¹⁴ Česká televize (2014)

podnikání na našem území, odebírají i nezdaněné pohonné hmoty.¹⁵ Další možností daňových úniků u pohonných hmot je fakt, že v sousedním Polsku je sazba spotřební daně nižší, tedy i konečná cena bude nižší.¹⁶ Díky této skutečnosti občané jezdí tankovat do Polska, kde jsou pohonné hmoty levnější, natankují si tedy plnou nádrž a navíc si k tomu vezmou i přenosný kanistr, který má objem několikrát vyšší než povolených 20 litrů. Podle § 4 odst. 5 ZSpD se přes hranice nesmí převážet v kanistru více než 20 litrů.

Jen pro ukázkou je vymodelován příklad o kolik přijde státní rozpočet, pokud by bylo přes hranice za měsíc převezeno **300 litru** nafty. Budeme předpokládat, že naftu si doveze **15 000 občanů** a to dvakrát do měsíce po **150 litrech**, aniž by byla odvedena daňová povinnost ze spotřební daně. Sazba daně je podle ZSpD § 48 odst. 1 písm. b) 10 950 Kč / 1 000 l. Výpočet této situace je následující:

$$\text{Daňová povinnost} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} \quad (3.1)$$

- daňová povinnost ze spotřební daně $300 \text{ l} \cdot 10,95 \text{ Kč/l} = 3285 \text{ Kč}$ za měsíc
- daňový únik u spotřební daně $3285 \cdot 15000 \cdot 12 = 591\,300\,000 \text{ Kč/rok}$

Pokud 15 000 občanů nezaplatí spotřební daň z nakoupených pohonných hmot v Polsku, které poté převezou do České republiky, vznikne státu škoda téměř 600 mil. Kč. Jedná se o pouhou modelaci příkladu, na kterém je nastíněna hrozba, zatím ne tak častých daňových úniků.

b) Nelegální dovoz tabáku a alkoholu

Dalším problémem, který souvisí s daňovými úniky, je pašeráctví. Tento druh daňových úniků není až tak medializovaný jako předchozí podvody, ale i tak se jedná o způsob neplacení jak DPH, tak spotřebních daní.

Mezi nejtypičtější využívané možnosti pašování cigaret a alkoholu je převoz do České republiky v dopravních prostředcích, kde jsou láhve s alkoholem i cigarety schovávány na nejrůznějších místech vozu. Ve většině případů jsou dopravní prostředky speciálně upraveny, aby celní správa při kontrole neměla podezření. Naposledy došlo k odhalení krácení daně pomocí pašování v říjnu roku 2014 daňovou Kobrau. Policie obvinila celkem šest lidí kvůli ilegálnímu obchodu s alkoholem a cigaretami, který měl podle všeho směřovat na Slovensko, do Polska a do Maďarska. Za krácení daní ve výši 253 mil. Kč pachatelům hrozí až deset let

¹⁵ Unipetrol (2013)

¹⁶ Týden (2015)

vězení. Skupina pachatelů se na této trestní činnosti podílela podle vyšetřovatelů od roku 2011.¹⁷

3.5 Nástroje v boji proti daňovým únikům

Aktuální problematika daňových úniků je celosvětovým plošným problémem. Vlády jednotlivých zemí řeší tento problém různými zákonnými opatřeními a to jak na národním, tak i na mezinárodním stupni. Po nástupu nové vlády, dochází ke zlepšení, protože to vypadá, že vláda tuto záležitost začne konstruktivně řešit. Nová vláda zavede nezbytná opatření ke zvýšení efektivnosti výběru daní i cel a zavede určitá opatření k omezení zneužívání nebo obcházení daňových zákonů.

Schodek státního rozpočtu za rok 2014 činí 77,8 mld. Kč. Meziročně se tento výsledek zlepšil o 3,5 mld. Kč a oproti výši rozpočtu je tento výsledek lepší o 34,2 mld. Státní dluh meziročně klesl o 19,7 mld. Kč a to na 1663,7 mld. Kč.¹⁸ Tento pozitivní vývoj může být i následkem efektivnějších nástrojů v boji proti daňovým únikům, ale i tak má Česká republika, co se týče úniků na daních velké ztráty. Jak bylo zmíněno, odhad ztráty se pohybuje okolo 108 mld. Kč. Pokud by se podařilo zcela vymýtit podvody na daních tak by byl nejen pokryt schodek rozpočtu, ale finanční prostředky by zbyly k dalšímu financování státu. Pochopitelně se daňové podvody nikdy zcela nevymytí, ale je tu určitá existence potenciálu jak zvýšit daňové příjmy pomocí vhodných a efektivních nástrojů v boji proti daňovým únikům. V následujících podkapitolách jsou vyjmenovány a analyzovány jednotlivé účinné nástroje v boji proti daňovým únikům.

Vyhledávací činnost a místní šetření

Účelem vyhledávací činnosti, která je upravena zákonem č. 280/2009, Sb., daňový řád (dále jen DŘ) v ustanovení § 78 DŘ je sbírat a vyhledávat informace a skutečnosti důležitých pro správce daně. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejích daňových povinností před zahájením řízení, ale i v jeho průběhu. Podle § 3 DŘ daňová povinnost vznikne v tom okamžiku, kdy vznikly určité skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně nebo skutečnosti, které tuto povinnost zakládají. Správce daně je v rámci své vyhledávací činnosti oprávněn shánět nutná vysvětlení. Toto podané vysvětlení nelze využít jako důkazní prostředek (§ 79 DŘ).

¹⁷ České noviny (2014)

¹⁸ Ministerstvo financí ČR (2015)

Velice důležitým bodem vyhledávací činnosti v rámci boje proti daňovým únikům je možnost provést ji i bez vědomí a přihlížení daňového poplatníka. Díky tomuto umožnění dojde ke snížení rizika, že by se daňové subjekty nějakým způsobem pokoušely ovlivňovat důkazní prostředky a to například vydíráním. Správa daní není veřejná. Jak správce daně, tak i každá osoba, která je zúčastněná na řízení musí dodržovat ochranu daňových subjektů (§ 9 DŘ). Podle §246 DŘ je porušení mlčenlivosti fyzickou osobou pouze přestupkem. Správce daně má povinnost zahájit řízení i z vlastního podnětu a podezření. Veškeré shromažďování údajů musí být podle zákona a tak aby byl dosažen cíl správy daní (§ 9 DŘ).

Mezi základní činnosti pracovníků podílejících se na odhalování daňových úniků je velmi včasné a rychlé zjištění rizik u jednotlivých obchodních společností. Finanční správa všechny vytypované firmy pečlivě monitoruje a pravidelně provádí vyhodnocení jednotlivých rizik. K provádění této složité činnosti si finanční správa získává jednotlivé informace, což je velmi složitý a náročný proces. Finanční správa pomocí vyhledávací činnosti získává informace a díky nim je umožněno toto preventivní jednání. Klíčovou hodnotu má pro boj s daňovými úniky i skutečnost, že získané informace prostřednictvím vyhledávací činnosti, lze využít jako důkaz v daňovém řízení a to i tehdy zda byly získané před začátkem daňového řízení. V praxi se běžně stává, že v ten moment, kdy dojde ke stanovení daňové povinnosti dané obchodní společnosti, se přijde na to, že stávající obchodní společnost přestane existovat. Obchodní společnost byla založena pouze k provedení daňového úniku prostřednictvím „bílého koně“ a nemá dostatečné prostředky na úhradu závazku vůči státu. Tento bílý kůň je do podvodu nastrčen, ať už z vlastní vůle, či pro peníze a kryje svou identitou skutečného pachatele této trestné činnosti. Stát nejen, že finanční prostředky nezíská, ale také mu vznikají další náklady z důvodu vedení trestního řízení a výsledek není zaručen. Proto je nesmírně důležité, aby pracovníci finanční správy vyhodnotili riziko včas a následnými úkony daň zajistily (§ 167 DŘ).

Mezi nejdůležitější nástroje v boji proti daňovým únikům u vyhledávací činnosti je spolupráce s Finančně analytickým útvarům ministerstva financí (dále jen FAÚ). Počet obdržených podnětů od FAÚ rok, od roku narůstá. V roce 2011 byl počet podání podnětů 675, v roce 2012 už 877 a za rok 2013 dostaly finanční úřady 1 271 podnětů, což je nárůst o cca 40 % proti roku 2012. Tyto všechny obdržené podněty jsou prověřovány a následně dle závažnosti využívány v rámci stanovování rizik v souvislosti se správou daní.¹⁹

¹⁹ Finanční správa (2013)

Místní šetření je jedním z dalších nástrojů daňového řádu, který umožňuje správcům daně rozsáhle oprávnění v boji proti neplatičům daní. Místní šetření slouží jako pátrací prostředek, který lze provádět během vyhledávací činnosti i v průběhu řízení, které již bylo zahájeno v rámci důkazních prostředků. Pomáhá správci daně efektně si opatřit informace na určitém místě. Ve většině případů se jedná o místa, ve kterém daňový subjekt podniká nebo místa, která s podnikáním souvisí. Hlavním důvodem k vykonání místního šetření je hledání důkazních prostředků. Ve své podstatě má místní šetření sloužit k „mapování terénu“ správcem daně nebo k prověření skutečnosti, které se vztahují k plátcům daně. Pokud dojde díky místnímu šetření k odhalení možnosti doměřit daň, je správce daně povinen v tomto případě zahájit daňovou kontrolu. Na základě místního šetření a vyhledávací činnosti daň doměřit nelze (§ 80 až § 84 DŘ).

Daňová kontrolní činnost

Kontrolní daňová činnost patří mezi nejdůležitější a neúčinnější nástroje v boji proti daňovým únikům. Daňová kontrola je vymezena a upravena v § 85 až § 88 DŘ. Daňová kontrola je klíčovou činností z hlediska fungujícího mechanismu daní pro řádný výkon finančního úřadu. Daňová kontrola v sobě zahrnuje dva pojmy a to daň a kontrola. Daňový poplatník přizná a zaplatí daň a správce daně zkontroluje, zda tato daň byla odvedena ve správné výši. Tato kontrola finančním úřadem je nástroj, který slouží státu, aby bylo ověřeno, že daňové povinnosti ze strany daňových subjektů byly řádně splněny. Pokud by tato kontrolní činnost státu neexistovala a stát by spoléhal pouze na morálku a vědomí poplatníků, tak by výše daňových podvodů dosahovala extrémně vysokých hodnot. Pokud by stát neměl prostředky na zajištění bezpečnosti, mohla by to ohrozit fungování celé obchodní společnosti. Daňová kontrola je velice efektivním nástrojem, který zajišťuje správný chod fungování daní a to tím, že pokud dojde k odhalení daňového úniku tak pracovníci správy daní mohou uložit doměrek daně, ale i vysokou pokutu. Toto působí jako prevence, aby k daňovým únikům vůbec nedocházelo.²⁰ Poplatníci si ve většině případů uvědomují riziko, že je daňová kontrola při přípravě daňových úniků může odhalit a následně pokutovat, což má psychologický efekt na jejich činy.

Za rok 2013 byl počet ukončených kontrol, které provedly finanční a celní správa nižší o **9 030**, tedy o **20,84 %** oproti roku 2012. Trend snižování počtu daňových kontrol tedy pokračuje. V roce 2012 se počet kontrol oproti roku 2011 snížil o **10,5 %**. Největším

²⁰ Daňáři online (2012)

propadem byl rok 2010, kdy počet kontrol klesnul o **22 348**, tedy o **68 %**. Důležitou informací je, že daňové povinnosti nezáležely na počtu kontrol a zůstaly na **8 434,6 mil. Kč** za rok 2013 a **8 482,5 mil. Kč** za rok 2012. Jak lze vidět tak správce daně se zabýval efektivnějšími, náročnějšími a cílenějšími kontrolami a hlavně tam, kde se očekával fiskální efekt. Větší efektivnost daňových kontrol dokazuje i fakt, že v roce 2013 byla doměřená částka o **1 745 mil. Kč**, tedy o **26,1 %** vyšší než v roce 2012. V oblasti DPH byl nárůst na doměření daně o **202,6 mil Kč**, tedy o **2,97 %** oproti roku 2012. U spotřebních a energetických daní byl tento nárůst dokonce z **12,8 mil Kč** na **125,8 mil Kč**, tedy až o **928,8 %** v roce 2013. Za rok 2012 bylo za jednu kontrolu doměřeno **195,7 tis. Kč**, tak naproti tomu v roce 2013 to bylo **245,8 tis. Kč**.²¹

Daňová správa může zahájit daňovou kontrolu bez uvedení konkrétního podezření ohledně plnění daňových povinností. Podle zásady spolupráce je plátce daně povinen zpřístupnit správci daně možnost kontroly. Pokud by se plátce daně jakýmkoliv způsobem vyhýbal daňové kontrole i přes výzvu finančního úřadu, může mu být stanovena daňová povinnost podle pomůcek.

Postup k odstranění pochybností

Další nástroj v boji proti daňovým únikům je postup k odstranění pochybností a je upraven v § 89 a § 90 DŘ, dříve byl tento postup pojmenován vytýkácí řízení. Rozdílem mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je základní předpoklad pro uplatnění existence určité pochybnosti, kterou má správce daně o daňovém tvrzení. Plátce daně je na tuto pochybnost upozorněn ve výzvě na začátku postupu. Důležitým kontrolním opatřením finančního úřadu v souvislosti s tímto postupem je učinit, aby plátce dožili určité skutečnosti. Správce daně nemůže učinit určitá opatření proti vůli kontrolovaného plátce. Pokud nedojde v průběhu procesu k odstranění pochybností, může dojít i na daňovou kontrolu (§ 89 a § 90 DŘ). Postup k odstranění pochybností je využíván jako nástroj v boji proti daňovým podvodům hlavně v oblasti DPH a nadměrných odpočtů (§ 105 odst. 1 ZDPH).

Mezinárodní spolupráce v odhalení daňových úniků

V dnešní době je nutnost spolupráce v odhalování daňových úniků na mezinárodním stupni. Hlavně po vstupu České republiky do EU a zejména do Schengenského prostoru, který umožňuje volný pohyb osob a zboží v EU, je nutno sledovat oblast daňových úniků. Dochází

²¹ Ministerstvo financí ČR (2014)

k reakci na vytvoření lepších a dokonalejších daňových systému a to v oblasti DPH a spotřebních daní. Základním dokumentem je Sdělení Komise z 31. 5. 2006 o nezbytnosti rozvíjet koordinovanou strategii a cílem zvýšit a zlepšit boj proti daňovým únikům. V roce 2012 vydala Evropská Komise Sdělení Evropskému Parlamentu a Radě akční plán pro posílení boje proti daňovým únikům. Hlavním cílem bylo podpořit administrativní spolupráci mezi členskými zeměmi. Komise navrhuje nejen posílit právní předpisy, ale i určitá praktická opatření spolupráce v oblasti přímých a nepřímých daní. Dále navrhuje zlepšení při pomoci vymáhání daní v oblasti řízení rizik a to zejména zaměřit se na činnosti inspekcí u podniků, které představují velká rizika daňových úniků. Evropská komise se chce zaměřit na lepší spolupráci v boji proti daňovým únikům se třetími zeměmi.²²

Daňová Kobra

Při odhalování daňových úniku, se často stává, že správce daně v okamžiku stanovení daňové povinnosti, nemá kde od plátce daně vzít finanční prostředky na její zaplacení. Ze strany státu je důležité předcházet těmto situacím, kdy je v obchodní společnosti jako „bílý kůň“ nastrčen statutární orgán. Správce daně musí jednat velice rychle a s maximálním nasazením jak jen je to možné. Odhalení některých složitých daňových úniků, jako jsou například kolotočové podvody s DPH, je velmi komplikované a jeden správce daně na tuto činnost někdy sám nestačí nebo nemá dostatečné kompetence. Z tohoto důvodu je nutné zajistit fungující spolupráci mezi více státními orgány.

Nejdůležitějším primárním cílem finanční správy je boj a snížení objemu daňových úniků. V České republice je rozsah daňových úniků opravdu vysoký tak proto je velice nutná pečlivost a kvalitní intenzita práce pracovníků finanční správy. K tomuto výsledku je potřeba aktivní spolupráce a kooperace s celní správou, policií, Finančně analytickým útvarem Ministerstva financí a odbornými orgány v zahraničí.

V roce 2014 se vláda tuto spolupráci rozhodla ještě více posílit a po vzoru Slovenska se rozhodla zřídit speciální tým „Kobra“, který je složen z odborníků finanční správy, celní správy a policie České republiky.²³ V České republice už podobný útvar fungoval to od července 2004 do konce roku 2006 pod názvem Útvar odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality, jinak také nazýván jako finanční policie.

²² European Commission (2015)

²³ Finanční správa (2013)

„Kobra“ vzniká podpisem dohody o spolupráci, výměně informací a kooperací při boji proti daňovým podvodům a daňové kriminalitě, dnem 11. dubna 2014 mezi ministerstvem financí a ministerstvem vnitra.²⁴ Jak se vyjádřil sám ministr financí, „Kobru“ není možné považovat za samostatný útvar, ale za spolupráci stávajících útvarů. Rozdíl oproti finanční policii je ten, že ke vzniku „Kobry“ není potřeba upravovat zákony a není potřeba vynaložit další náklady na zřízení, jelikož pro ni zaměstnanci budou pracovat v rámci svých běžných pracovních úkonů. Bude se jednat o setkání odborníků z ministerstva financí, celní správy a kriminalistů v rámci projednávání případů boje proti daňovým únikům se škodou nad 150 mil. Kč. v oblasti DPH a spotřebních daní.

Mezi hlavní výhody vytvořeného útvaru „Kobra“ je zvýšená spolupráce při vytipovaných kauzách hned od jejich začátku. Členové si budou rychleji předávat důležité a užitečné informace, které budou lépe využívány, dále si budou předávat zkušenosti, know-how a v souhrnu budou účinněji využívány nástroje, opatření a pravomoci. Tyto činnosti mají být rychlejší a efektivnější v rámci daňových a trestních řízení.²⁵

Předseda vlády Bohuslav Sobotka spolu s ministrem financí Andrejem Babišem společně zhodnotili na jednání v průběhu března dosavadní působení speciálního týmu „Kobra“. Tým byl zřízen v polovině června roku 2014 a za prvních devět měsíců svého působení se mu podařilo zabránit daňovým podvodům ve výši 1,7 mld. Kč. Vláda tak plní jeden ze svých cílů z programového prohlášení a nekompromisně bojuje proti daňovým únikům.

Naposledy tým „Kobry“ zasazoval v kauze s názvem Uhlí. Výsledkem zásahu, který probíhal na 38 místech České republiky, bylo obvinění 29 osob z trestného činu krácení daně. Bylo zabráněno škodě zhruba ve výši 290 mil. Kč.²⁶

²⁴ Ministerstvo financí ČR (2014)

²⁵ Finanční správa (2014)

²⁶ Policie ČR (2015)

4 Výhled a doporučení ke snížení daňových úniků v České republice

V rámci první části čtvrté kapitoly diplomové práce je provedena analýza rizika vzniku možných daňových úniků na základě dotazníkového šetření. V dalších kapitolách je rozebrána možnost řešení problematiky daňových úniků a jejich možné opatření v rámci zamezení a snížení daňových úniků. Závěrečná kapitola shrnuje nejvýznamnější výsledky analýz a vlastní návrhy autorky k řešení této problematiky. Závěr čtvrté kapitoly je zaměřen na budoucí vývoj problematiky s daňovými podvody a mezinárodní spolupráci s EU.

4.1 Analýza rizika vedoucího ke vzniku daňového úniku

V této podkapitole budou vymezená jednotlivá možná rizika, která mají tendenci způsobovat daňové úniky u nepřímých daní. Následně bude porovnávána jejich závažnost v rámci České republiky.

Nepřímé daně jsou vysoké v těch zemích, kde je obecně dosaženo nižšího důchodu a není divu, že tam jsou tam větší a častější daňové úniky. Dle názoru autorky patří mezi rizika, která zvyšují možnost daňového úniku následující skutečnosti.

- Velikost daňového zatížení – čím více budou občané a firmy platit na daních, tak tím větší budou mít motivaci se této daňové povinnosti vyhnout a daně neplatit.
- Složitost daňového systému – obecně platí, že čím složitější, komplikovanější a nepřehledný daňový systém tím vzniká větší prostor pro daňové úniky.
- Daňové úlevy a osvobození - velké množství daňových úlev a osvobození způsobuje nepřehledný a složitější daňový systém a vzniká tak prostor pro daňové podvody.
- Velikost tržeb – někteří podnikatelé a vlastníci firem záměrně přijaté platby zatajují z důvodu nižší daňové povinnosti. Platí pravidlo, že čím větší tržby podnikatelé mají, tím více na daních zaplatí.
- Poctivost či nepoctivost plátce – záleží na subjektivním pohledu občana, jestli je schopen páchat trestní činnost v rámci daňových podvodů. Je všeobecně známo, že občané České republiky daně rádi neplatí naproti tomu jak to je například v Německu, kde jsou občané hrdí na placení daní.

Při posuzování závažnosti rizik, které mají vliv na daňové úniky u nepřímých daní je potřeba vyloučit subjektivní pohled autorky na danou problematiku a posoudit ji na

nezávislých respondentech, kteří mají širší a specializovanější pohled. Na tento účel byla použita expertní metoda, která je založená na zvláštních znalostech. Pro posouzení dané problematiky je zapotřebí odborný pohled. Z toho důvodu byl vytvořen tým 13-ti odborníků, kteří se na daně specializují. Tým se skládal nejen z certifikovaných daňových poradců, zaměstnanců finančního úřadu, ale i ze studentů oboru Účetnictví a daně na Ekonomické fakultě v Ostravě. Šetření bylo provedeno anonymně na základě dotazníků s názvem „Expertní šetření vlivu rizik na daňové úniky u nepřímých daní“. Dotazník je v příloze č. 1. Úkolem expertního týmu bylo posouzení závažnosti jednotlivých rizik na daňové úniky u nepřímých daní. V následující tabulce jsou výsledky z expertního šetření a hodnocení jednotlivých rizik z pohledu dotazovaných respondentů. Hodnocení bylo provedeno pomocí stupnice rizika od 1 do 8 bodů, kdy bod 1 znamenal riziko nejmenší a naopak 8 bodů bylo riziko nejvyšší.

Tab. 4.1 Hodnocení rizika pomocí expertního šetření

Respondenti	č.1	č.2	č.3	č.4	č.5	č.6	č.7	č.8	č.9	č.10	č.11	č.12	č.13
Váha respondentů (V^R)	0,5	0,5	0,4	0,5	0,2	0,3	0,4	0,5	0,2	0,4	0,5	0,3	0,4
Daňové zatížení (R1)	8	8	6	8	6	8	8	7	7	8	8	8	8
Složitost daňového systému (R2)	7	7	8	6	6	6	7	8	8	4	4	6	6
Velikost tržeb (R3)	8	8	8	4	6	5	5	5	7	7	3	3	3
Morálka plátců (R4)	8	8	4	4	4	5	6	8	7	5	8	6	5
Daňové úlevy a osvobození (R5)	3	5	5	3	4	6	1	2	4	4	4	5	5

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového průzkumu

Jelikož vybraní experti nemohou mít stejné znalosti ani informace, byly jim přiřazeny váhy důvěryhodnost. Tyto váhy důvěryhodnosti znamenají schopnost posoudit jednotlivá rizika. Schopnost je přiřazena podle stupně nejvyššího dosaženého vzdělání, které bylo zjištěno na základě vyplněných dotazníků.

Tab. 4.2 Jednotlivé přiřazené váhy důvěryhodnosti

Dosažené vzdělání	Váha (V^R)
Středoškolské s maturitou	0,2
Vyšší odborné	0,3
Bakalářské studium	0,4
Magisterské studium	0,5

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového průzkumu

Získané body se vynásobily příslušnými váhami. V následujícím vzorci je U_R hodnota s přiřazenou váhou, V^R je váha respondentů a R je riziko.

$$UR = VR \cdot R \quad (4.1)$$

Pomocí řádku byl vytvořen součet, který byl následně zapsán do sloupce Celkové riziko C_R . Čím vyšší výsledné hodnocení, tak tím vyšší bude i riziko.

$$CR = \sum UR \quad (4.2)$$

Tab. 4.3 Zhodnocení příčin rizik vedoucích ke vzniku daňových úniků na základě dotazníků

Respondenti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Celkové riziko (C_R)	Pořadí rizika (P)
R1	4	4	2,4	4	1,2	2,4	3,2	3,5	1,4	3,2	4	2,4	3,2	38,9	1
R2	3,5	3,5	3,2	3	1,2	1,8	3,2	4	1,6	1,6	2	1,8	2,4	32,8	2
R3	4	4	3,2	2	1,2	1,5	2,8	2,5	1,4	2,8	1,5	0,9	1,2	29	4
R4	4	4	1,6	2	0,8	1,5	2,8	4	1,4	2	4	1,8	2	31,9	3
R5	1,5	2,5	2	1,5	0,8	1,8	0,4	1	0,8	1,6	2	1,5	2	19,4	5
Σ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	152	-

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat získaných z dotazníkového průzkumu

Poslední fází bylo určení pořadí rizika. Největším rizikem k možnému vzniku daňových úniků u nepřímých daní a způsobit tak potencionální ztráty je podle respondentů vysoké daňové zatížení. Čím větší bude daňové zatížení, tak tím více se plátcí daňové povinnosti budou vyhýbat. Dalším rizikem ke vzniku daňových podvodů je složitost

daňového systému, kdy plátcí hledají různé finty a možnosti jak, co nejvíce daňovou povinnost optimalizovat. V mnoha případech to vede až k úplnému porušení daňového zákona. Podobnou rizikovost vidí dotázaní respondenti v nepřiznání velikosti tržeb a nepoctivosti podnikatele. Nejmenší riziko je naopak u daňových úlev a osvobození, které nejsou tak značnou hrozbou pro daňové podvody.

4.2 Návrhy a doporučení ke snížení daňových úniků

Daňové úniky jsou velikým problémem fungování efektivní ekonomiky, protože nejen, že významně snižují příjmy státního rozpočtu, ale znehodnocují i příjmy z EU. Boj proti daňovým únikům je potřeba provádět jak na národním, tak i na mezinárodním stupni. Zpřísnění vnitrostátních opatření je jen malým krůčkem na cestě k úspěchu a minimalizaci daňových úniků. Důležité je spolupracovat s členskými státy EU a zrychlit efektivní výměnu dat mezi úřady. V České republice se zvolená vláda snaží zabránit daňovým a celním podvodům co nejefektivněji. Některá důležitá opatření v boji proti daňovým únikům byla už ustanovená v zákoně a o dalších se v současné době intenzivně diskutuje. V následujících podkapitolách jsou analyzovány doporučené možnosti jak eliminovat různě možné daňové úniky.

Reverse-charge

Princip fungování reverse-charge, je další z prostředků jak efektivně bojovat proti daňovým únikům u DPH. Tento režim je založen na tzv. obráceném zdanění, kdy místo plátce DPH, jimž je poskytovatel zdanitelného plnění v podmínkách systému přenesené daňové povinnosti zaplatí DPH příjemce zdanitelného plnění. Do roku 2011 byl tento režim využíván pouze u dodání zlata (§ 92b ZDPH). Od roku 2011 a 2012 se působnost přenesení daňové povinnosti podstatně rozšířila a to na dodání odpadu, šrotu a poskytnutí stavebních a montážních prací (§ 92c a 92e ZDPH). Režim přenesené povinnosti se uplatňuje mezi plátcí DPH při poskytnutém plnění v tuzemsku a v mezinárodním obchodě a to jak v rámci státu EU tak i ostatních zemí. Mechanismus přenesené daňové povinnosti zjednoduší odběrateli zdanění zboží, či služby v tuzemsku aniž by musel pracně uplatňovat nárok na odpočet DPH v jiném členském státě, nebo se dokonce registrovat k DPH v tomto členském státě.

Postup při uplatňování režimu reverse-charge je následující. Plátce 1 vystaví daňový doklad, na kterém jsou uvedeny veškeré náležitosti běžného daňového dokladu podle ZDPH. Na daňový doklad uvede sazby daně, ale bez vyčíslené výše DPH. Na doklad je povinen uvést sdělení, že daň je povinen uvést, přiznat a zaplatit plátce 2, tedy příjemce zdanitelného plnění.

Plátce 2 má právo uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Oba poplatníci jak poskytovatel, tak příjemce zdanitelného plnění jsou povinni vytvořit a následně vést evidenci, ve které musí být uvedeno identifikační číslo obchodního partnera, rozsah i předmět zdanitelného plnění, základ daně a datum, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo. Výpis z této evidence, neboli souhrnné hlášení jsou poplatníci povinni podat spolu s daňovým přiznáním a to pouze elektronicky a v předem stanoveném formátu.

Od 1. 4. 2015 dochází k rozlišení přenesené daňové povinnosti na dvě kategorie a to na trvalé a dočasné přenesení daňové povinnosti. Do kategorii plnění u trvalého použití režimu přenesené daňové povinnosti nedochází k žádným změnám a patří tam plnění, které byly uvedeny na začátku kapitoly. Nově bylo zavedeno dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti. Pod tento systém bude spadat dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 - § f 92 ZDPH a mechanismus rychle reakce uvedené v § 92 g ZDPH. Do rozšířené oblasti režimu převedení daňové povinnosti bude spadat, veškeré vybrané zboží pokud celková částka základu daně všeho dodávaného vybraného zboží převyší částku 100 000 Kč. Do vybraného zboží budou spadat dodávky mobilních telefonů, notebooků, tabletů, videoherních konzolí a dále obiloviny, technické plodiny, kovy a integrované obvody.

Důvodem zavedení režimu převedené daňové povinnosti je opatření proti daňovým podvodům a to hlavně zabránit situaci, ve které poskytovatel zdanitelného plnění účelně neodvede DPH a příjemce zdanitelného plnění si nárokuje odpočet DPH.

Z hlediska autorky je systém přenesení daňové povinnosti vhodným opatřením jak snížit daňové úniky u DPH. Podle názoru autorky by měl být systém přenesení daňové povinnosti rozšířen v co nejvíce oblastech, aby došlo k zabránění daňových úniků. Systém reverse charge je účinným nástrojem jak snížit daňové úniky zejména pokud se jedná o karuselové podvody. Jeho hlavní výhodu vidím v zamezení situace, kdy odběratel nárokuje odpočet daně na vstupu, ale daň na výstupu není odběratelem úmyslně zaplacená. Díky tomuto nástroji v podstatě není prostor, jak provést karuselové obchody, protože chybějící obchodník nedostane do své pozice od svého prostředníka daň, kterou by neodvedl. Na druhou stranu je velkou neznámou, jako moc bude rozšiřování principu přenesené daňové povinnosti efektivní. Na základě zkušenosti z minulosti se ukázalo, jak moc jsou pachatelé, co se týče provádění podvodů velmi vynalézaví a přizpůsobiví, pokud se jedná o změnu u zboží, se kterým obchodují. Podle názoru autorky by měl být systém přenesení daňové povinnosti

zaveden celoplošně. Za velice pozitivní krok v boji proti daňovým podvodům je zavedení mechanismu rychlé reakce. Toto ustanovení umožní členským státům rychle reagovat na zjištěné úniky a zavést patřičné opatření. Daňové úniky u DPH se uskutečňují mezi členskými státy EU, a proto je velice důležité dbát na intenzivnější a rychlejší spolupráci mezi státy. Nevýhodou tohoto systému je situace, kdy poslední plátce v řetězci zanikne a stát v takové situaci přichází o celou částku daně. V běžném systému by stát přišel pouze o poměrnou částku daně.

Elektronická evidence tržeb

Na závažný problém, který v dnešní době daňové úniky u DPH představují, není potřeba dále upozorňovat. Každá vláda se snaží na tento rozrůstající problém reagovat a bojovat proti němu. Současná vláda ve své koaliční smlouvě stanovila řadu opatření a doporučení jak začít efektivněji daně vybírat. Jedním z hlavních a důležitých opatření k eliminaci daňových úniků je bezesporu elektronická evidence tržeb (dále jen EET), díky které bude mít Ministerstvo financí denně přehled o přijatých platbách. Toto vládní opatření je v dnešní době velice ostře sledované a aktuální téma, protože záměr zprovoznit evidenci tržeb on-line v reálném čase berou jako osobní zásah do soukromí nejen obchodníci, ale i podnikatelé. Nelze se divit, že navrhovaný systém je pod vysokým tlakem, neboť evidence tržeb zasáhne daňové plátce, kteří nevykazují všechny tržby, tak jak to vyžaduje zákon. EET je strašák, který poctivým podnikatelům pomůže a naopak stíží život nepoctivým podnikatelům.

Původním záměrem vlády bylo zavést registrační pokladny jako účinné řešení ke snížení daňových úniků. Nakonec vláda upustila od původního nápadu, kterým se inspirovala na sousedním Slovensku a rozhodla se zavést EET podle vzoru Chorvatska. Rozdíl mezi těmito dvěma systémy je značný. Registrační pokladna zaznamenává veškeré příjmy a tržby na paměťové medium, které je následně součástí daňového přiznání. Daňové přiznání je zpracováno na základě údajů z paměťového média a tyto data se zálohují několik let. Zavedení systému registračních pokladen je mnohem dražší než systém evidence tržeb. EET funguje průběžně po celý rok. Pokladna je součástí systému a pomocí internetu má finanční správa informace o každé přijaté platbě daného plátce. Veškeré transakce se budou zapisovat do centrálního úložiště dat na Ministerstvu financí. Hotovostní platbou se rozumí každá platba zaplacená jiným způsobem než bankovním převodem, tedy platba platební kartou, hotovostí, stravenkami a šeky. V následující tabulce je souhrnný přehled informací o EET.

Tab. 4.4 Souhrnný přehled o EET

O co se vlastně jedná?	Hlavní princip elektronické evidence tržeb spočívá v evidování každé platby. Zákazník poté dostane od obchodníka účtenku s unikátním kódem.
Jak bude EET fungovat?	Postup EET je takový, že v okamžiku přijetí platby odešle obchodník zprávu pomocí internetového připojení na portál Finanční správy. Tam budou informace uloženy a bude vygenerován unikátní kód. Tento vygenerovaný kód bude ihned odeslaný zpět obchodníkovi, který ho vytiskne na účtenku. Celá transakce trvá v průměru 0,3 sekund.
Koho se EET týká?	První vlna spouštění EET zasáhne osoby, které poskytují stravovací a ubytovací služby v lednu 2016. Druhá vlna spouštění EET zasáhne osoby podnikající v maloobchodě a velkoobchodě v průběhu roku 2016.
Co k EET potřebuji?	Důležité je mít datové připojení, které umožní spojení s Finanční správou. Dále je nutné zařízení se softwarem, které umožní platbu zaevidovat a přijmout fiskální kód.
Jak se k EET zaregistrovat?	Registrací se zde rozumí autentizace. Poplatník je povinen podat žádost o autentizační údaje před první přijatou platbou. Tyto údaje získá na finančním úřadu nebo pomocí datové schránky. Za pomocí těchto údajů požádá o přidělení certifikátů k danému zařízení. Každé zařízení má svůj certifikát. Tento postup zaručí přesné přiřazení evidovaných tržeb ke konkrétnímu poplatníkovi.

Zdroj: Finanční správa (2015), vlastní zpracování

Technické řešení v souvislosti s EET vyžaduje zařízení (počítač, tablet, mobil, pokladna nebo pokladní systém), které se dokáže připojit a elektronicky komunikovat přes internet. Každý podnikatel si sám zváží jaké pokladní zařízení a jaký pokladní software si vybere, ale musí splnit povinnost odeslání datové zprávy a vydání účtenky.

Po zavedení on-line evidence tržeb si ministerstvo financí slibuje efektivněji vybírat daně a srovnat tržní prostředí. Dalším cílem evidence tržeb je výrazně omezit šedou ekonomiku, která tvoří až 20% HDP, tedy až 600 mld. korun. EET začnou jako první testovat od roku 2016 hoteliéři a restauratéři. V dubnu téhož roku se připojí obchodníci a v červenci všichni ostatní podnikatelé. Nejprve bylo v plánu, že na ministerské servery budou všichni povinně zasílat elektronické platby. Zřízení EET se nakonec nebude týkat řemeslníků a dalších drobných podnikatelů. Tato evidence by měla snížit daňové úniky v maloobchodě a u poskytovatelů služeb. Dle odhadů by se měly zvýšit daňové příjmy do státního rozpočtu nejméně o 12,5 mld. korun za rok. Celkově chce vláda efektivnějším výběrem daní přivést do rozpočtu zhruba o třicet mld. korun více.²⁷

Tab. 4.5 Pozitiva a negativa EET

Pozitiva	Negativa
<ul style="list-style-type: none"> - lepší výběr daní - snížení deficitu státního rozpočtu - efektivnější cílené daňové kontroly - snížení daňové zátěže poctivých plátců - přesnější a rychlejší reakce na daňové úniky - stejné podmínky v konkurenčním boji - omezení kráčení tržeb - snížení nákladu při daňové kontrole - otevřenost a jednoduchost systému - žádná certifikace ani monopolní dodavatel - snížení DPH na 15 % u stravovacích služeb (vyjma alkoholu a cigaret) 	<ul style="list-style-type: none"> - jednoduchost a otevřenost systému - inspirace od země, která má s EET krátkou zkušenost - velká byrokratická zátěž pro drobné obchodníky - nemožnost elektronicky evidovat všechny platby podnikatelů

zdroj: Finanční správa (2015), vlastní zpracování

²⁷ Finanční správa (2014)

Názor autorky na zavedení elektronické evidence tržeb je pozitivní, jelikož si myslí, že tento systém má veliký potenciál, jak vylepšit daňovou morálku a zavést efektivnější výběr DPH. Mnoho podnikatelů, kteří se opakovaně dopouští drobných daňových úniků, pečlivě zváží, zda pokračovat nebo ne. Při zavedení elektronické evidence tržeb bude riziko jejich odhalení mnohem vyšší. Navíc se tento systém setkal s úspěšným hodnocením na základě zkušenosti v zemích, kde už funguje. Tento systém běžně ve světě funguje, tak proč by nemohl být zaveden i u nás, kde je riziko daňových úniků velmi vysoké. Jedním z možných rizik u zavedení tohoto systému je, že zákazník si účtenku nepřevzme. Elektronická evidence tržeb má omezit daňové úniky za předpokladu, že transakce, která mezi obchodníkem a kupujícím proběhla, bude zaznamenána do systému a kupující si převezme daňový doklad. Je tu předpoklad, že evidence bude mít zkreslené výsledky, pokud kupující nebudou vyžadovat tyto účtenky. Pokud nastane případ, kdy si obchodník a kupující předají peníze z ruky do ruky, tak není potřeba vůbec evidenci zavádět, protože bude zcela neefektivní. Stát musí vymyslet motivaci pro zákazníky, aby si nechali vystavovat účtenky při každém nákupu. Za úvahu stojí zavedení účtenkové loterie tak jako v Chorvatsku a Taiwanu. Nejlepší zkušenosti se zavedení účtenkové loterie jsou na začátku, kdy se občané těší, že něco vyhraji. Čím déle loterie trvá tak klesá původní nadšení i její účinnost. Každá loterie má určité náklady a proto je vhodné účelně provádět průběžné hodnocení jejího přínosů a případně ji časem zrušit. Zavedení systému elektronické evidence tržeb sebou nese riziko zvýšení korupce a úplatků, neboť výrobci a prodejci musí vlastnit certifikát, který bude vydávat Ministerstvo financí.

Centrální registr účtů

Vláda schválila centrální registr účtů, který bude sloužit, jako užitečný nástroj k finančnímu šetření pomocí kterého policie pátrá po výnosech z trestné činnosti daňových úniků. Centrální registr účtu usnadní a zrychlí práci policie. Pokud v dnešní době chtějí policisté vysledovat majitele bankovního účtu, musí nejdříve kontaktovat všechny finanční instituce na trhu a těch je téměř 80. Policie navíc potřebuje povolení státního zástupce a vyřízení někdy trvá až měsíc. Podle statistiky ministerstva vnitra přichází 40 % odpovědí během 14 dnů, 50 % odpovědí do 21 dnů a zbytek odpovědí až do jednoho měsíce. Pomocí centrálního registru účtů bude police moct kontaktovat všechny finanční instituce jedním dotazem a vyřízení bude trvat jenom 24 hodin.

Centrální registr účtů bude evidovat účty právnických a fyzických osob vedených u bank a záložen. Centrální evidence účtů bude mít přehled kde má kdo účet, ale nebude

obsahovat údaje o pohybech na účtech ani o zůstatcích na účtech. Dojde tak ke snížení rizika úniku informací nebo byrokratické zátěže nejen u policistů, ale i u bank. Banky v mnoha případech odpovídaly i na dotazy, které se netýkaly jejich klientů. Příslušný zákon k evidenci vznikne v průběhu letošního roku a od roku 2016 by centrální registr účtů mohl začít fungovat. Na jeho zřízení a správě se bude podílet Ministerstvo financí spolu s Českou národní bankou (dále ČNB). Data obsahovaná v registru se budou aktualizovat minimálně jednou za den.

Původní plán ministra financí Andreje Babiše byl v souvislosti s bojem proti daňovým únikům, vznik centrálního registru účtů, který měl obsahovat nejen existenci účtů, ale i jaký je na nich zůstatek peněz. S tímto návrhem ovšem nesouhlasila ČNB z důvodu vysokých nákladů. ČNB souhlas projevila až s jednodušší formou registru, tedy v podobě jaká byla odsouhlasena vládou. Guvernér ČNB napadl původní centrální registr účtů z důvodu zatížení státní kasy a velkého rizika zneužití dat. Vláda by počítala, že finanční instituce budou v registru neustále aktualizovat informace nejen o umístění, kde má jaký subjekt účet zřízen, ale i kolik na něm má peněžní zůstatek. Jednalo by se o databázi s obrovským množstvím informací.²⁸

Význam centrálního registru účtů je velice důležitý z hlediska boje proti karuselovým podvodům, díky kterým stát nejvíce přichází o příjmy do státního rozpočtu. Policie bude moci zkontrolovat jakékoliv podezřelé transakce na bankovním účtu vytypovaného subjektu v souvislosti s daňovým podvodem. V rámci kolotočových podvodů je průměrný věk firmy 24 dní z toho je rekord 8 hodin. Za tu dobu stihne někdo založit firmu, vytunelovat ji a prohlásit bankrot. Pomocí centrální registrace účtů bude moci policie jednat rychleji, účinněji a včas zastaví podvodné manipulace na daních. Navíc policisté snadněji prokážou podvodné jednání pachatele. Jde tedy pouze o čas a zjištění existence podezřelého účtu.

Podle názoru autorky je zavedení centrálního registru účtů pozitivním přínosem v boji proti daňovým únikům. Tento systém je navíc v západních zemích zcela běžný, účinný a hlavně rychlý, co se týče odhalování a zajišťování výnosů z trestné činnosti. Při potírání daňových úniků hraje významnou roli právě čas a ten se při zřízení systému centrálního registru účtů velice zefektivní. Urychlení procesů při vyšetřování daňových podvodů navíc zastíní všechny negativa tohoto systému a to včetně vyvolaných nákladů na zřízení registru. Veškeré obavy z rizika možnosti zneužití informací, které jsou shromažďované v jedné

²⁸ Finanční správa (2015)

evidenci, nejsou v tomto případě příliš relevantní. Pokud by někdy v budoucnu náhodou došlo ke zneužití těchto informací, tak to kdo má v které finanční instituci zřízen účet není podstatná informace, která by vedla k vydírání. V dnešní době je běžná věc, že má každý poplatník daně někde vedený bankovní účet. Navíc registr nebude obsahovat citlivá data jako je například peněžní zůstatek na účtu. Centrální registr účtů bude výbornou pomůckou pro každodenní činnost daňové kontroly, která se díky tomuto systému může stát ještě efektivnější.

Ručení za nezaplacenou daň

Institut ručení za nezaplacenou daň byl do ZDPH zařazen v roce 2011 a v dalších letech byl rozšířen a podstatným způsobem doplněn. Ručení v oblasti DPH má pomoci správci daně k zabránění a eliminaci daňových úniků.

Ručení představuje klasický institut, který slouží k zajištění závazků věřitele. Jde o vztah mezi ručitelem a věřitelem, kdy je předmětem závazek, který ručitel musí věřiteli.

ZDPH má na konci vyčleněné dva paragrafy, které se specializují na ručení příjemce zdanitelného plnění, tedy odběratele za neodvedenou daň. Podle prvního odstavce § 109 ZDPH odběratel ručí za nezaplacenou daň dodavatele, pokud věděl nebo vědět měl, že:

- daňová povinnost nebude zaplacená úmyslně,
- dodavatel se v rámci obchodu s úmyslem dostane do situace, kdy daň nebude moci odvést,
- bude daň zkrácená nebo vylákaná daňová výhoda.

Aplikace tohoto paragrafu je v praxi zcela rozporuplná. Je těžko představitelné, jak finanční správa bude ručiteli, tedy odběrateli dokazovat, že o výše uvedených skutečnostech věděl, nebo vědět měl. Pokud od začátku nejde o daňový podvod, tak nikdy se přeci dopředu nemůže vědět, že dodavatel DPH úmyslně nezaplatí, nebo se dostane do finanční tísně.

Ustanovení v dalších odstavcích § 109 ZDPH už jsou pro odběratele více problémové. Podle odstavce 2 § 109 ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud je platba za dodání zboží nebo poskytnutí služby:

- nižší, než by cena měla být,
- úplně nebo částečně poskytnutá na zahraniční bankovní účet,
- úplně nebo zcela poskytnutá na bankovní účet, který není zveřejněn v registru.

V rámci posledního bodu došlo v roce 2015 ke změně. Jedná se pouze o případ, kdy úplata převyšuje dvojnásobek limitu omezující platby v hotovosti. Tento limit je upraven v zákoně č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a jde o limit, který při překročení stanovuje

povinnost provést platbu pouze bezhotovostně. Pro rok 2015 je aktuální limit stanoven na 270 000 Kč. Z toho vyplývá, že v případě platby za zdanitelné plnění se plátce DPH musí mít na pozoru, na jaký účet peníze zaplatí. Zda se jedná o tuzemský účet a zda je tento účet zveřejněn. Pokud si plátce DPH tyto informace neověří, může to pro něho mít nepříjemné důsledky. Jestliže dojde k situaci, kdy dodavatel záhadně zmizí a daň neodvede, tak finanční úřad bude nezaplacenou daňovou povinností vymáhat po odběrateli. Poté je zcela irelevantní tvrzení odběratele, že dodavateli platil při úhradě za zdanitelné plnění.²⁹ Z pohledu autorky se jedná o velice účinný nástroj v boji proti daňovým únikům. Stát se tímto způsobem chrání proti neplátcům DPH.

Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce byl v České republice zaveden v roce 2013 a to z důvodu boje proti daňovým únikům na DPH.

Podle rozhodnutí správce daně je označen za nespolehlivého plátce, takový plátce DPH, který závažně poruší a neplní své povinnosti ve velkém rozsahu. Cílem je postihnout takového plátce DPH, který negativním způsobem ovlivňuje reálné inkaso daně, běžnou správu DPH a také stejné konkurenční prostředí na trhu. Finanční úřad označí nespolehlivým plátcem toho, kdo:

- nepodá daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,
- neuhradí svou daňovou povinnost, která byla vyměřená nebo doměřena na více než 500 000 Kč,
- po dobu nejméně jednoho čtvrtletí má subjekt evidován nedoplatek na DPH ve výši 10 mil. Kč,
- je účelově nekontaktní a opakovaně neplní lhůty pro povinná přiznání,
- neposkytne spolupráci se správcem daně při provádění daňové kontroly nebo při ověření skutečnosti uvedené v daňovém přiznání nebo registračních údajích.

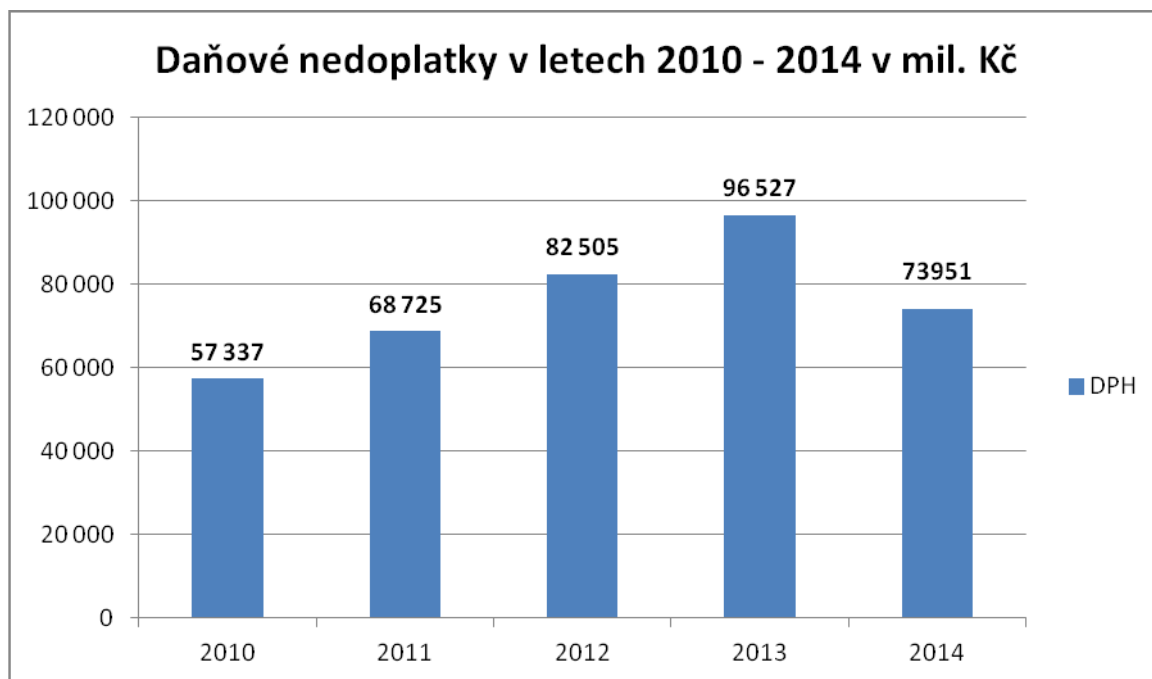
Od roku 2015 jsou pravidla pro institut nespolehlivého plátce ještě více zpřísněná. Toto zpřísnění postihne i firmy, které sídlí na virtuálních adresách. Při rozhodování o nespolehlivém plátcí správce daně bere na vědomí veškeré, jemu známe doložené důkazy a okolnosti mimořádných situací například: nezaviněná tiseň subjektu, živelná katastrofa nebo neúčelově založené překážky. Správce daně rozhodně za nespolehlivého plátce neoznačí běžné plátce, kteří se neúmyslně dopustili pochybení a nestihli ho včas napravit, ale jinak plní

²⁹ Finanční správa (2015)

své daňové povinnosti vzorně. Proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí uděleným správcem daně se může subjekt odvolat. Ve většině případů má odkladný účinek a je možné ho soudně přezkoumat. Správce daně může na základě oprávněné žádosti plátce vydat rozhodnutí, že tento plátce DPH již není nespolehlivým plátcem. Musí být splněná podmínka, že plátce po dobu 1 roku vykonával řádně své daňové povinnosti podle zákona.

Údaje o nespolehlivých plátcích lze najít a získat na webových stránkách finanční správy v sekci Registr plátců DPH. Vyhledat daný subjekt je možné pomocí daňového identifikačního čísla. Lze zde vyhledat i souhrnný kompletní seznam všech nespolehlivých plátců registrovaných v České republice. V roce 2014 bylo evidováno celkem 139 nespolehlivých plátců DPH.³⁰ Dalším důvodem ke zřízení institutu nespolehlivého plátce je vylepšení výběru daně. Na následujícím grafu je vývoj daňových nedoplatků DPH od roku 2010. Na daňových nedoplatcích se nespolehlivý plátcí významně podílejí. Od roku 2010 daňové nedoplatky na DPH neustále rostou, zlom přišel až v roce 2014, kdy nedoplatky na DPH klesly až o více než 23 %. Důvodem ke snížení daňových nedoplatků je nejen díky zlepšenému výběru daní z exekučních řízení, ale i zavedením a zpřísněním pravidel institutu nespolehlivého plátce, který byl zaveden nejen z důvodu efektivnějšího výběru daní, ale i v boji proti daňovým podvodům.

Graf 4.1 Výše daňových nedoplatků ke konci let 2010 – 2014 v mil. Kč



Zdroj: Finanční správa (2014)

³⁰ Finanční správa (2014)

Specializovaný finanční úřad

Od roku 2012 začal fungovat díky důležité institucionální reformě orgánů daňové správy specializovaný finanční úřad (dále jen SFÚ) s celostátní působností. SFÚ je umístěn v Praze a k dispozici má dalších 6 poboček. Tento úřad má nejen základní, ale i speciální kompetence finančního úřadu a zaměřuje se na vybrané subjekty. SFÚ se zabývá všemi daněmi kromě majetkových, které nadále zůstávají v kompetenci původního daňového správce. SFÚ je příslušný pro velké firmy s širokou působností, které dosáhly obrátu více jak 2 mld. korun a jejich odvody do státního rozpočtu nejsou zanedbatelné. Daňové kontroly u těchto firem jsou časově velice náročné a vyžadují profesionalitu zaměstnanců daňové správy, z tohoto důvodu vznikl SFÚ. Tento úřad byl zřízen hlavně za účelem snížení daňových úniků, efektivnějším dohledem nad vytypovanými plátcí a lepšími specializovanými daňovými kontrolami. Na druhou stranu plátce daně očekávají lepší přístup správce daně a rychlejší komunikaci. Se vznikem dalšího úřadu dochází k většímu zatížení státní kasy a to v podobě jak administrativních nákladů, tak i nákladů na proškolení zaměstnanců. Pro vybraného plátce daně to pouze znamená změnu správce daně. O tom že ho spravuje SFÚ, se dozví doručením rozhodnutí.

Zavedení SFÚ by mělo zlepšit zaměření a kontrolní činnost daňové správy. Jeden z hlavních důvodů zavedení SFÚ je soustředění specialistů v rámci jedné dané problematiky na jednom místě a pod jedním úřadem.³¹

Opatření proti podvodům s pohonnými hmotami

Boj proti daňovým podvodům u pohonných hmot je v současnosti důležitou prioritou České republiky. Oblast pohonných hmot je totiž velice riziková a náchylná k páchání daňových úniků.

Díky stále častější daňové kriminalitě na trhu s pohonnými hmotami bylo nutností zavést účinná opatření ke snížení podvodů. V říjnu 2013 začal nově platit zákon č. 234/2013, který mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích. Tento zákon přikazuje všem provozovatelům čerpacích stanic, odebírat pohonné látky jen od těch subjektů, kteří jsou zaregistrováni jako distributoři pohonných hmot. Generální ředitelství cel vede seznam všech zaregistrovaných dodavatelů. Prodávat tyto látky bez řádné registrace je proti zákonné. Pokud se podnikatel rozhodne pro registraci, musí splnit dle zákona 234/2013 Sb., několik podmínek:

³¹ Finanční správa (2014)

- mít živnostenské oprávnění pro distribuci pohonných látek,
- být bezúhonný v rámci daňových a celních poplatků,
- nesmí být zadlužen,
- musí zaplatit kauci.

V § 6i zákona č. 234/2013 je bližší ustanovení o kauci, kterou podnikatel musí celnímu úřadu zaplatit. Kauce činní 20 mil. korun a je v zástavě na účtu celní správy po celou dobu činnosti dodavatele. Díky zavedení kauce došlo ke snížení počtu dodavatelů a to především těch nepoctivých, kteří fungovali jako článek v řetězci plátců DPH. Zavedením vratné kauce bylo velice účinným řešením, jelikož došlo k eliminaci daňových podvodů v oblasti pohonných hmot. Pomocí stanovených kaucí došlo k vyčištění trhu pohonných hmot.

V roce 2014 přišel Ústavní soud s rozhodnutím o zrušení části zákona, který zavedl kauce pro distributory pohonných hmot. Jednotná kauce ve výši 20 mil. korun je dle soudců diskriminující pro malé firmy. Stát má rok na to vypracovat lepší systém kaucí. Nález ústavního soudu vstoupí v platnost 30. června letošního roku.

Dalším řešením jak omezit daňové úniky v oblasti pohonných hmot je zavedení systému přenesené daňové povinnosti. Čeští zákonodárci bohužel nemohou zavést přenesenou daňovou povinnost u pohonných hmot, protože Evropská komise žádost zamítla. Komise tuto žádost nepovolila z obavy, že daňové podvody v oblasti pohonných hmot se přesunou do jiného členského státu.

Registr osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji

V letošním roce začal platit registr osob nakládajících se zvláštními minerálními oleji mezi, které jsou například zařazeny antikoroziční nebo textilní oleje. Tyto oleje nejsou předmětem spotřební daně. Právě z tohoto důvodu je podvodníci přidávají do pohonných hmot a státní rozpočet tak přichází o peníze na daních. Podvodné praktiky vznikají zejména ze skutečnosti, že dopravy těchto zvláštních minerálních olejů se uskutečňují mimo režim kontroly pohybu vybraných výrobků, které podléhají spotřební daně dle směrnice 2008/118/ESEC. Do registru budou zapisováni distributoři, výrobci a koneční spotřebitelé zvláštních minerálních olejů. Povinnosti v souvislosti s registrem se budou týkat pouze osob, které nabývají oleje umístěné v baleních přesahující 210 l. Navrhovaná právní úprava by měla co nejméně postihnout malé distributory a spotřebitele zvláštních minerálních olejů.

Vhledem k faktu, že oblast spotřebních daní, na kterou je novela zákona zaměřená, je oblastí s nejčastějším výskytem daňových nedoplatků a podvodů je nutností pečlivě zvážit všechny kroky, které povedou k jejich eliminaci nebo prevenci. Pokud jde o novelu vztahující se na zvláštní minerální oleje, je nezbytné efektivní řešení v rámci EU. Zavedení registru na národní úrovni by mělo do určité míry zamezit podnikání s nezdaněnými minerálními oleji.

Další vhodná doporučení autorky ke snížení daňových úniků

Z hlediska autorky je důležitým krokem k zamezení daňových úniků hlavně v upevnění mezinárodní spolupráce a rychlejší komunikaci mezi členskými zeměmi. Čím více států EU se do boje proti daňovým únikům zapojí, tím větší efekt tento boj bude mít. Vymyslet a zavést, více účinnější zbraň, než zavedení systému EMCS, který pomocí elektronického dokladu sleduje přepravované zboží. Například se snažit propojit kontrolní systémy a databáze všech členských zemí. Zavést čip do kamiónů, který převáží sledované výrobky a na hranice nainstalovat tzv. „kontrolní krabičky“, které by nahrávaly průjezd kamiónu. Pomocí zabudovaných čipů by se dalo zjistit ukončení přepravy sledovaných výrobků.

Mezi další důležité opatření v boji proti daňovým únikům je efektní zvyšování kontrol přímo v terénu. Čím větší podrobná kontrola ze strany finančního úřadu, tím méně možností provádění daňových podvodů. Zvyšování daňových kontrol by mělo být spojeno s včasným a rychlým vyhodnocením rizika. Proto je velice důležité, aby mezi sebou zaměstnanci daňové správy rychle komunikovali. Využití času je jedním z hlavních nástrojů jak pachatele dopadnou a zabránit daňovému podvodu.

Dalším účinným řešením proti podvodníkům je zvýšení sankcí a trestní odpovědnosti u protiprávního jednání. Právní postihy a sankce by měly být nastaveny přísněji. Čím přísnější tresty, tím menší úmysl páčání daňových podvodů.

V současnosti je závažným problémem vyšší sazba u spotřebních daní, než například v sousedním Polsku. Ještě před zvýšením spotřební daně, bylo sepsáno několik článků a předpovědí, že zvýšení bude mít za následek ne vyšší, ale nižší příjem do státního rozpočtu a větší daňové úniky. Díky změně sazeb netrpí pouze státní rozpočet, ale i provozovatelé čerpacích stanic, protože mají nižší příjmy a úbytek klientů. Nyní tato situace natolik zhoršila, že i občané České republiky jezdí nakupovat pohonné hmoty do Polska. Z mého pohledu by vláda měla uvažovat o snížení spotřební daně. Zajistila by tím nižší daňové úniky a větší příjem do státní kasy. Je tu také možnost pro zavedení jednotné sazby spotřební daně celoplošně na území EU. I když je tento nápad velmi těžko realizovatelný, protože návrh by

muselo schválit všech 28 států EU. Za nejrychlejší a nejefektivnější řešení považuji snížení sazby spotřební daně u pohonných hmot.

4.3 Doporučení pro zlepšení daňové legislativy

Oblast daňové legislativy a metodiky má určité nedostatky, pro který existuje prostor pro vylepšení. Čím přehlednější a jednodušší daňový systém, tím menší riziko různých daňových podvodů. Níže jsou uvedeny jednotlivé dílčí opatření, které mohou zlepšit nejen daňové zákony, ale i činnost a postupy daňové správy. Právě rychlost postupů a efektivní činnost daňové správy je zásadní v boji proti daňovým únikům.

Zjednodušení daňových zákonů

Důležitým požadavkem na daňový systém je jeho právní perfektnost. Možnost jak se vyhnout neplacení daní díky nepřesným formulacím v daňovém zákoně narušuje jistým způsobem nastavené parametry daňového systému. Nepřesné formulace zvyšují nevědomost daňového plátce, který díky nim neví jak správně platit svou daňovou povinnost.

Obecně známým požadavkem daňového práva je zjednodušení daňových zákonů. Je potřeba se zamyslet nad určitým bludným kruhem složitosti daňového práva. Pokud bude požadavek na jednoduchost daňového zákona uznán pouze zpracováním obecného předpisu, který sice zaručí jednoduchost, ale nebude obsahovat řešení konkrétních situací v praxi, bude to opět pro daňového poplatníka nepřehledné. Naopak, pokud bude vytvořen daňový zákon pro co nejvíce případů tvořených v praxi, bude sice perfektní, ale na druhou stranu zase velmi složitý. Z výše uvedené situace vyplývá těžko řešitelný úkol pro zákonodárce a to spojit oba protichůdné směry. Pro zjednodušení jsou hlavně ekonomické subjekty a to z důvodu, aby výše jejich daňové povinnosti byla stanovená jednoznačně a nebyla zpochybněná. Pozitivním krokem by bylo předpisy zjednodušit a upravit nebo úplně odstranit existující nedokonalá ustanovení.

Zlepšení systematiky

Ať už systém nebo soustava, vždy to znamená určité uspořádání v rámci celku. Ne nadarmo bývá v mnoha případech český daňový systém nazýván „daňová džungle“. Orientace v daňové legislativě je velmi náročná, protože existuje mnoho zdrojů informací. Velikou komplikací je navíc záležitost, že každý zdroj má různou právní závaznost a daňové zákony jsou velice často novelizovány a tedy i nestabilní. Paradoxem je, že pro daňové poplatníky

v mnohých případech bývají více problematické změny v daňovém systému a nestabilita daňových zákonů, než daňové zatížení. Účinným prostředkem by bylo zavedení stabilního prostředí s minimálním počtem změn a minimalizací právní nejistoty v oblasti daňové legislativy. Situace by se mohla zlepšit vydáním přehlednějších zákonů a různých publikací. Systematiku daňového práva by mohla zlepšit i potencionální kodifikace daňového práva do jednoho zákona. Při této možnosti by nedocházelo k odlišování jednoho pojmu v různých dalších daňových předpisech.

Elektronizace daňové správy

V současnosti lze podání obecně zařídit písemně, ústně pomocí protokolu nebo datovou zprávou. Datová zpráva lze odeslat prostřednictvím datové schránky a vyžaduje uznaný elektronický podpis. Pokyn ministerstva financí D – 349 specifikuje technické parametry podání formulářů a to konkrétně jaký formát a strukturu má datová správa obsahovat.

Opravdu významným krokem v rámci modernizace daňové správy je zavedení elektronické komunikace se správci daně. Nově zřízený daňový portál je určený nejen k elektronickému podávání pro daňovou správu, ale dále obsahuje daňovou informační schránku, registr plátců DPH, portál pro vracení DPH v rámci DPH a komunikační schránku pro banky z důvodu realizace při součinnosti třetích osob.

V letošním roce začala platit novela daňového řádu, kdy subjekty, které mají zřízenou datovou schránku, musí komunikovat s daňovou správou výhradně přes ni. Pokud daňový subjekt nedodrží formu elektronického podání (i když bude bezchybné), může mu daňová správa uložit pokutu ve výši 2 000 Kč. Pokud dojde tímto postupem k závažnému ztížení správy daní, pokuta by byla až 50 000 Kč.

Od letošního roku je v oblasti placení daní novinka, že lidé mohou zaplatit daň online. Finanční správa umožní u elektronického daňového přiznání jejich úhradu přes platební bránu. Systém by měl fungovat, že kromě samotného vyplnění a podání daňového přiznání, by na daňovém portálu mělo existovat tzv. platební tlačítko, které poplatníka rovnou odkáže na platební portál, kde bude moci přiznanou daň rovnou zaplatit. Jedná se o zjednodušení všech administrativních povinností daňových poplatníků. Poplatník nemusí zvlášť vyplňovat, posílat a platit.

Vhodným doporučením pro zlepšení v oblasti elektronizace daňové správy je vytvoření jednoduššího softwarového řešení. Vhodné by bylo zavést elektronickou komunikaci s finančním úřadem pro všechna podání.

4.4 Budoucí výhled v boji proti daňovým únikům

Nejen vláda České republiky ale i EU vyhlásila boj proti daňovým únikům. Komise se začátkem února shodla na hrubých obrysech snahy v boji proti daňovým únikům. Diskuze byla zaměřená na klíčové kroky k zajištění spravedlivějšího a transparentnějšího přístupu v rámci zdaňování v EU. Diskuze se dále zaměřila na nejvíce naléhavé opatření v boji proti daňovým podvodům.

Evropská komise vydala v roce 2012 akční plán na posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. Evropská komise ve svém akčním plánu rozděluje opatření v krátkodobém, střednědobém a v dlouhodobém horizontu.

4.4.1 Budoucí iniciativy a opatření ve střednědobém horizontu

Komise se chce zaměřit na zlepšení výměny informací. Proto jsou vyvíjené nové elektronické formáty pro automatickou výměnu informací. Výměnu informací lze provádět jen pomocí specializovaného systému s podporou informačních technologií (dále IT). Komise vypracovala standardní počítačové formáty pro automatickou výměnu informací. Tyto formáty budou během let průběžně rozšiřovány a aktualizovány.

EU chce zavést v boji proti daňovým únikům centrální registry v jednotlivých členských státech. Centrální registr by obsahoval jméno, datum narození, státní příslušnost a místo pobytu skutečných vlastníků, tedy těch, kterým obchodní korporace opravdu patří. Vytvoření registru skutečných vlastníků pomůže odhalit tajemství offshorových účtů a bojovat tak proti daňovým podvodům a praní špinavých peněz. Registr bude přístupný státním institucím ve všech 28 členských státech. Novinkou je, že do registrů budou moci nahlížet i běžní občané. Centrální registr by měl začít platit od roku 2017.

Dalším návrhem komise v boji proti daňovým podvodům je jednotné přiznání k DPH v rámci celé EU. Cílem je nejen snížit podvody, ale i omezit byrokracii pro podniky. Firmy by předkládali daňové přiznání jednou měsíčně a malé podniky, které mají méně jak 10 zaměstnanců pouze čtvrtletně. Cílem jednotného daňového přiznání by bylo nejen zjednodušit pravidla pro vyplňování daňových přiznání, ale zvýšit daňové výnosy.

Dalším opatřením ze strany komise je zavedení evropského daňového identifikačního čísla (dále DIČ). Daňové identifikační číslo je považováno za nejlepší způsob identifikace plátce při automatické výměně informací. Zavedením evropského DIČ, by se vyřešil současný problém s identifikací daňových plátců zúčastněných na přeshraničních transakcích.

Ve všech členských státech by se mělo zřídit jedno kontaktní místo, které by daňovým plátcům a daňovým nerezidentům umožnilo poskytnout všechny informace týkající se daňové oblasti. Odstraněním daňových překážek by se zjednodušilo provádění přeshraničních transakcí a zlepšilo by se i dodržování daňových zákonů.

4.4.2 Budoucí iniciativy a opatření v dlouhodobém horizontu

Evropská komise se zmiňuje i o opatřeních v dlouhodobém horizontu. Komise uvažuje o jednotném právním rámci pro společné kontroly pro různé druhy daní.

Komise dále navrhuje vytvoření vzájemného přímého vstupu do národních databází a to na základě ustanovení o DPH ve vztahu k systému výměny informací o DPH. Nejprve musí komise posoudit proveditelnost přímého vstupu do národních databází v oblasti přímých daní. Všechno záleží na zkušenosti s využíváním vzájemného přímého vstupu v oblasti DPH.

Dále komise zvažuje zpracování jednotného právního nástroje správní spolupráce pro všechny oblasti daní. V souvislosti se správní spoluprací existuje určitá podobnost mezi jednotlivými daňovými oblastmi, proto komise zvažuje, zda je možné z právního a praktického hlediska mít místo současných čtyř nástrojů pouze jeden právní nástroj správní spolupráce pro všechny typy daní.

Daňové úniky jsou mnohostranný problém na který je potřeba nahlížet z různých úhlů pohledu. V souvislosti s problémem daňových podvodů je potřeba řešit agresivní daňové plánování. Toto jsou celosvětové problémy, s nimiž se žádná členská země nemůže samostatně vypořádat. Dle přesvědčení komise je akční plán na boj proti daňovým únikům vhodný soubor opatření, díky kterým lze daňové podvody výrazně omezit a snížit.³²

³² European Commission (2015)

5 Závěr

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků, které jsou v současné době společensky závažnou otázkou a velmi diskutovaným tématem.

Cílem diplomové práce bylo navrhnout možné způsoby eliminace daňových úniků u nepřímých daní v České republice. Diplomová práce se zabývá analýzou mechanismu principu fungování reálných daňových úniků na konkrétních případech a vyhodnocením účinnosti vládních nástrojů v boji proti nim. Na základě těchto poznatků a aktuálních informací se autorka snaží navrhnout vlastní doporučení v boji proti daňovým únikům u nepřímých daní. Ve druhé kapitole byly rozebrány principy fungování daní, vymezené základní daňové pojmy se zaměřením na konkrétní nepřímé daně a definován daňový únik. Ve třetí kapitole byla definována současná legislativa nepřímých daní v EU a byla provedena analýza konkrétních daňových úniků a nástrojů v boji proti nim. Ve čtvrté kapitole byly analyzovány rizika způsobující daňové úniky a možnost řešení, doporučení a nápadů z pohledu autorky jak daňové úniky u nepřímých daní snížit.

Po podrobné analýze fungování daňových úniků je jedním z hlavních doporučení autorky ke snížení daňových úniků rozšíření oblasti reverse-charge a to nejen na faktury s dražšími komoditami, ale i na oblast pohonných hmot, kde jsou daňové úniky velmi časté. Z pohledu autorky by měla vláda více spolupracovat se sousedními státy v oblasti rozšiřování systému reverse-charge. Hlavně v souvislosti včasného upozornění sousedního státu, že se chystá rozšířit oblast mechanismu přenesené daňové povinnosti na další komodity. Kdykoliv nějaká sousední země zavede reverse-charge na určitou komoditu nebo jiné vhodné opatření v rámci boje proti daňovým únikům, tak se daňové podvody v řadě případů okamžitě přesunou na území České Republiky. Například, když z Polska přišla stavební ocel nebo Maďarska a Slovenska cukr. Z hlediska autorky by členské státy měly mít větší flexibilitu v tom, na co všechno se systém reverse-charge může uplatnit. Dalším z možných návrhů je místo udělení statutu nespolehlivého plátce, rovnou zrušit registraci plátce DPH. Pokud má podnikatel status nespolehlivého plátce i tak může nadále vystavovat faktury, daňové doklady a dodávat zboží a služby dalším podnikatelům. Dalším z opatření jak snížit daňové úniky je zrušit čtvrtletní zdaňovací období a nechat pouze měsíční zdaňovací období. Správce daně by tak mohl mít větší přehled o plátcích. Dalším z návrhů je nejen zpřísnit sankce za páchaní daňových podvodů a úniků, ale i přípravu těchto podvodů posuzovat jako trestný čin. Účinným opatřením z hlediska autorky je snížit daňové zatížení a zavést jednotnou sazbu u

DPH. Čím více sazeb tak tím více složitější daňový systém a tím větší prostor k páchání daňových úniků. Dle názoru autorky by se měla stanovit jednotná sazba na 17 %. Stát by se měl z hlediska autorky zaměřit na zrychlení komunikace mezi jednotlivými státy EU a zvýšit kompetence správců daně i jejich daňové kontroly. Určitou možností jak snížit daňové podvody je zvýšení morálního podvědomí u občanů. V dnešní době je stav daňové kultury velmi špatný a občané si zvykli daně neplatit. V médiích se neustále objevují triky jak se nejlépe vyhnout placení daní. Občané by daně platili ochotněji, kdyby stát s těmito penězi lépe hospodařil. Je důležité zvýšit společenské povědomí o negativních dopadech daňových podvodů v různých oblastech života a snížit toleranci občanů vůči páchání daňových úniků.

Problematiku v oblasti daňových úniků je potřeba neustále monitorovat a zaměřit se na sledování vývoje jejich mechanismu a nových způsobů jejich provedení. Je nutností být neustále ve střehu a vymýšlet stále nové postupy jak se v boji proti daňovým podvodům bránit. Poplatníci jsou a budou vždy o krok napřed než správci daně. Daňové podvody není možné z ekonomiky zcela vymýtit, ale je potřeba jejich páchání eliminovat.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] JUREČKA, Václav. Makroekonomie. 2. vyd. Praha: Grada, 2013. 342 s. ISBN 978-80-247-4386-8.
- [2] KÁRNÍK, Miroslav. Clo a celní politika: od A do Z. Olomouc: Anag, 2012. 303 s. ISBN 978-80-7263-779-9.
- [3] KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc: Anag, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
- [4] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [5] MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. Mezinárodní obchodní operace. 6. vyd. Praha: Grada, 2014. 256 s. ISBN 978-80-247-4874-0.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [7] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.5.2013. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 583 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- [8] SOBOTOVIČOVÁ, Šárka. Zdanění spotřeby: pro kombinovanou formu studia. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. 186 s. ISBN 978-80-7248-660-1.
- [9] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [10] ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [11] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [12] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

[13] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Právní předpisy

[1] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.

[2] MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015. 24. vyd. Praha: Grada, 2015, 272 s. ISBN 9788024755076.

Elektronické dokumenty

[1] BUSINESS INFO. Ekologické daně. [online]. 2013 [cit. 2015-02-28]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/ekologicke-dane-3532.html>

[2] ČESKÁ TELEVIZE. Babiš chce získat zpět 60 miliard z daňových podvodů. [online]. 2014 [cit. 2015-03-20]. Dostupné z <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/293456-babis-chce-ziskat-zpet-60-miliard-z-danovych-podvodu/>

[3] ČESKÁ TELEVIZE. Šedá ekonomika je v kondici. Loni Českem proteklo přes 600 miliard. [online]. 2015 [cit. 2015-03-20]. Dostupné z <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/300021-seda-ekonomika-je-v-kondici-loni-ceskem-proteklo-pres-600-miliard/>

[4] ČESKÁ TELEVIZE. Už jen příprava daňových úniků má být trestná. [online]. 2014 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://m.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/270992-uz-jen-priprava-danovych-uniku-ma-byt-trestna/>

[5] ČESKÉ NOVINY. Tým Kobra odhalil krácení daní za 253 mil. Kč, obviněno šest lidí. [online]. 2014 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/tym-kobra-odhalil-kraceni-dani-za-253-mil-kc-obvineno-sest-lidi/1132749>

- [6] DAŇAŘI ONLINE. Mezinárodní spolupráce, výměna informací pro daňové účely. [online]. 2012 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=da%C5%88ov%C3%A9+syst%C3%A9my%7Csoustava+eu&order_by=rel&order_dir=desc&type=&search_results_page=1
- [7] DAŇOVÁ KOBRA. Podrobnosti k operaci ÚHLÍ. [online]. 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/operace-uhli-5810>
- [8] EURODANĚ. Kontrolní hlášení k DPH do roku 2016. [online]. 2015 [cit. 2015-01-05]. Dostupné z <http://www.eurodane.cz/novinky/kontrolni-hlaseni-k-dph-do-roku-2016/>
- [9] EUROPEAN COMMISSION. DPH – základní pravidla. [online]. 2015 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_cs.htm
- [10] EUROPEAN COMMISSION. Spotřební daně. [online]. 2015 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/excise-duty/index_cs.htm
- [11] EUROPEAN COMMISSION. Boj proti daňovým únikům. [online]. 2012 [cit. 2015-02-25]. Dostupné http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf
- [12] EUROSOP. Boj EU proti daňovým únikům, aneb daňové ráje. [online]. 2013 [cit. 2015-02-25]. Dostupné z <https://www.eurosop.cz/9047/22926/clanek/boj-eu-proti-danovym-unikum-aneb-danove-raje/>
- [13] FINANČNÍ SPRÁVA. Informace o činnosti Finanční správy České Republiky za rok 2013. [online]. 2014 [cit. 2015-03-25]. Dostupné http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf
- [14] FINANČNÍ SPRÁVA. Daňová kobra startuje. [online]. 2014 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>

- [15] FINANČNÍ SPRÁVA. Nespolehlivý pláče. [online]. 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce/nespolehlivy-platce-dph-5618>
- [16] FINANČNÁ SPRÁVA. Kompetence a činnosti SFÚ. [online]. 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/specializovany-financni-urad/kompetence-a-cinnosti-sfu>
- [17] HORNOCHOVÁ, Simona. Chorvatský recept na neplatiče daní. [online]. Ministerstvo financí 2014 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>
- [18] JEŽKOVÁ, Jitka. Mezinárodní spolupráce na odhalování daňových úniků vyústila dražbou téměř 160 tisíc litrů pohonných hmot. [online]. Finanční správa 2013 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spoluprace-na-odhalovani-danovych-uniku-vyustila-drazbou-4374>
- [19] LEŽATKA, Radek. Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný. [online]. Ministerstvo financí 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpoctu-cr-20131>
- [20] POLICIE ČR. Vyhodnocení činnosti ÚOKFK 2014. [online]. 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z <http://www.policie.cz/clanek/vyhodnoceni-cinnosti-uokfk-2014.aspx>
- [21] PORTÁL POHODA. Spotřební daně. [online]. 2012 [cit. 2015-02-28]. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/spotrebni-dan/spotrebni-dane/>
- [22] TÝDEN. Spotřební daň na naftu je v ČR 18. nejvyšší v EU. [online]. 2015 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z http://www.tyden.cz/rubriky/byznys/cesko/spotrebni-dan-na-naftu-je-v-cr-18-nejvyssi-v-eu_337274.html#.VTTP-CHtHw
- [23] UNIPETROL. [online]. 2013 [cit. 2015-03-25]. Dostupné z http://www.unipetrol.cz/cs/Media/UNINoviny/Documents/Unipetrol_UNI_02_2013.pdf

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

DIČ – daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

DŘ – daňový řád v aktuálním znění

EET – Elektronická evidence tržeb

EMCS – Excise Movement and Control Systém

EU – Evropská Unie

e-SD – elektronický doklad ke spotřební dani

FAÚ – Finanční analytický útvar ministerstva financí

HDP – Hrubý domácí produkt

IT – informační technologie

SEED – System for Exchange of Excise Data

SFÚ – Specializovaný finanční úřad

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty v aktuálním znění

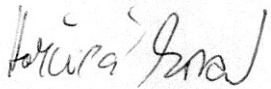
ZSpD – zákon o spotřebních daních v aktuálním znění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. dubna 2015



.....

podpis

Seznam příloh

Příloha č. 1: Expertní šetření vlivu rizik na daňové úniky u nepřímých daní

Příloha 1

Expertní šetření vlivu rizik na daňové úniky u nepřímých daní

Vážený pane, vážená paní,

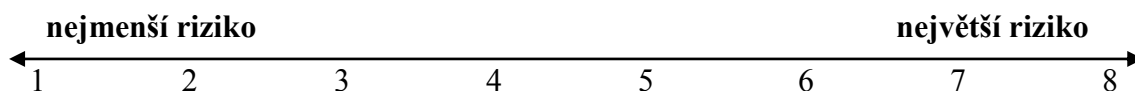
pomocí zvoleného expertního šetření Vás prosím o spolupráci při získání podkladů pro moji diplomovou práci na téma „Daňové úniky u nepřímých daní v podmínkách ČR“. Tento krátký dotazník se zaměřuje na závažnost jednotlivých rizik, které vedou ke vzniku daňových podvodů. Na základě Vašeho názoru vyberte, prosím, vhodnou odpověď a tu zakroužkujte. Dotazník je anonymní a požadované údaje slouží pro zpracování diplomové práce. Předem Vám děkuji za ochotu a spolupráci.

1. Jaké je Vaše nejvyšší dosažené vzdělání?

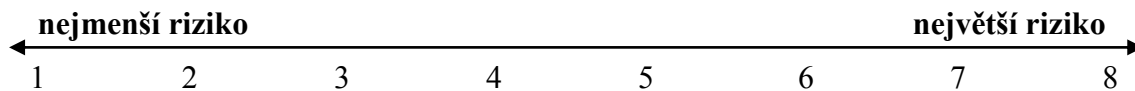
- základní
- střední bez maturity / vyučen
- střední s maturitou
- vyšší odborné
- vysokoškolské (Bc.)
- vysokoškolské (Ing., Mgr., atd.)

2. Následuje pět zvolených možností, které mají vliv na vznik daňových úniků. Dle stupnice rizika uvedené níže posuďte, jak velký vliv má z Vašeho odborného pohledu:

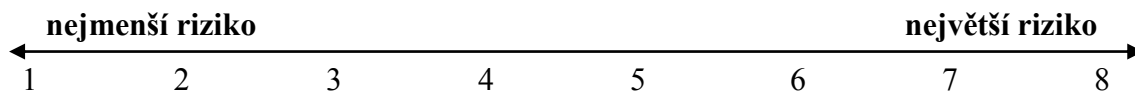
a) Daňového zatížení – *čím větší daňové břemeno, tím větší motivace poplatníků se daňové povinnosti vyhnout.*



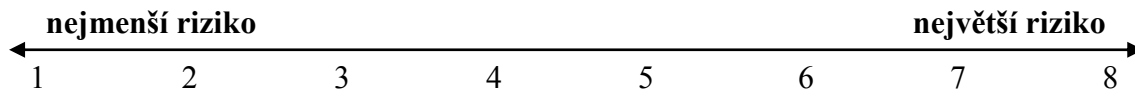
b) Složitost daňového systému – *komplikovaná, složitá a neustále se měnící daňová legislativa vytváří motivaci k daňovým únikům.*



c) Daňové úlevy a osvobození – *velké množství daňových úlev a osvobození způsobuje nepřehledný daňový systém a vzniká tak prostor pro daňové podvody.*



d) Velikost tržeb – *záměrné zatajování tržeb z důvodu nižší daňové povinnosti.*



e) Morálka plátců – *nechuť občanů České republiky platit daně.*

